

PÅ VEI MOT SKATTEHARMONISERING I EU?

- En analyse av Kommisjonens forslag til reform for konsernbekskatning

Kandidatnummer: 543

Veileder: Thor Leegaard

Leveringsfrist: 25.11.2006

Til sammen 17.434 ord

23.11.2006

Innholdsfortegnelse

<u>1.</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1.	Oppgavens problemstilling	1
1.2.	Rettslig ramme	3
<u>2.</u>	<u>INTERNPRISING ETTER ARMLENGDEPRINSIPPET</u>	<u>6</u>
2.1.	Innledning	6
2.1.1.	OECDs retningslinjer.....	7
2.1.2.	Armlengdeprinsippet	8
2.1.3.	Metoder for å fastsette riktig internpris	8
2.1.4.	Justering av internprisen	9
2.2.	Skattehindringer ved internprising etter armlengdeprinsippet.....	11
2.2.1.	Dobbeltbeskatning	11
2.2.2.	Kostnader ved dokumentasjon.....	12
2.2.3.	Muligheter for skattemanipulasjon	13
<u>3.</u>	<u>SKATTEHINDRINGER.....</u>	<u>14</u>
3.1.	Kostnader ved lovtilpasning	14
3.2.	Dobbeltbeskatning	14
3.2.1.	Hva er internasjonal dobbeltbeskatning?	14
3.2.2.	Hvordan motvirkes dobbeltbeskatning?	15
3.2.3.	Mulig dobbeltbeskatning som ikke løses av skatteavtalene.....	17
3.3.	Muligheter for resultatutjevning i EU	18
3.3.1.	Mulighet er for resultatutjevning på nasjonalt nivå i EU	18
3.3.2.	Muligheter for resultatutjevning mellom ulike medlemsstater i EU	20
3.3.3.	Skattehindringer som følge av manglende resultatutjevning	21

<u>4.</u>	<u>HVILKE TILTAK ER GJORT I EU?</u>	<u>22</u>
<u>5.</u>	<u>KOMMISJONENS REFORMFORSLAG</u>	<u>25</u>
5.1.	Innledning	25
5.2.	Home State Taxation	26
5.2.1.	Bakgrunnen for forslaget	26
5.2.2.	Grunnleggende prinsipper bak HST	27
5.2.3.	Spesielle skattehindrenger for SMB	28
5.2.4.	Hva menes med hjemstat og hjemstatskonsern?	29
5.2.5.	Hvilke selskaper inkluderes i prøveordningen?	30
5.3.	Felles konsolidert skattegrunnlag (FKS)	31
5.3.1.	Bakgrunnen for forslaget	31
5.3.2.	Grunnleggende prinsipper bak FKS	32
5.3.3.	Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group	32
5.3.4.	Grunnleggende skatteprinsipper	33
5.3.5.	Reglenes tekniske innhold	34
5.3.6.	Konsolidering	37
5.4.	Fordeling av beregnet skattegrunnlag	38
5.4.1.	Innledning	38
5.4.2.	Fordeling etter formelfordeling	38
5.4.3.	Fordeling etter merverdi	40
<u>6.</u>	<u>VURDERING/ANALYSE</u>	<u>42</u>
6.1.	Innledning	42
6.2.	Fører skattereformen til færre skattehindrenger?	42
6.2.1.	Internprising	42
6.2.2.	Kostnader ved lovtilpasning for næringslivet	43
6.2.3.	Kostnader for skattemyndighetene	45
6.2.4.	Muligheter for inntektsutjevning	46
6.2.5.	Dobbeltbeskatning	47

6.3.	Problemstillinger knyttet til FKS	48
6.3.1.	Diskusjonen rundt grunnleggende skatteprinsipper	48
6.3.2.	Forholdet mellom FKS og internasjonale regnskapsstandarder.....	50
6.3.3.	Hvilke selskaper skal regnes med i gruppen?	52
6.3.4.	Hvordan skal FKS lovreguleres?	54
6.4.	Problemstillinger knyttet til fordelingen	55
6.4.1.	Valg av fordelingsnøkkel i EU	55
6.4.2.	Formelfordeling og OECDs retningslinjer.....	56
6.4.3.	Formelfordeling og nasjonale skattefundament.....	57
6.4.4.	Muligheter for skatteplanlegging under formelfordeling.....	58
6.4.5.	Muligheter for skattekonkurranse under formelfordeling.....	60
<u>7.</u>	<u>AVSLUTNING.....</u>	<u>63</u>
7.1.	Reformens videre fremtid	63
7.1.1.	Kompromissenes pris.....	63
7.1.2.	Kan 25 EU-land enes om en felles løsning?	64
7.2.	Oppsummering	65
<u>8.</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>68</u>
<u>9.</u>	<u>LISTE OVER FIGURER</u>	<u>A</u>
<u>10.</u>	<u>FORKORTELSER.....</u>	<u>A</u>

1. INNLEDNING

1.1. Oppgavens problemstilling

Kommisjonen lanserte i 2001 et reformforslag som innebærer harmonisering av selskapsbeskatningen i EU. *Avhandlingen vil analysere reformens innhold og belyse hvordan reformen skiller seg fra dagens løsning. En sentral problemstilling er om reformen er egnet til å oppfylle Kommisjonens målsettinger.*

Reformforslaget er et ambisiøst og kontroversielt prosjekt som langt på vei bryter med tradisjonelle og aksepterte prinsipper. Forslaget kan deles opp i to hoveddeler. Det foreslås et 5-årig pilotprosjekt der små og mellomstore bedrifter skal beskattes etter skattereglene i morselskapets hjemstat. Dette kalles **Home State Taxation**. Det endelige målet for reformen er et **felles konsolidert skattegrunnlag** for multinasjonale konsern. Dette er en svært omfattende løsning, som innebærer etablering av et sett med nye felles skatteregler i EU. Home State Taxation bygger på frivillig gjensidig anerkjennelse av andre medlemsstaters skatteregler, mens felles konsolidert skattegrunnlag innebærer skatteharmonisering. Under begge forslagene vil medlemsstatene beholde kontrollen med fastsettelse av skattesatsen. Det gjøres ved at samlet skattegrunnlag for konsernet fordeles mellom de ulike selskapene i ulike land. Deretter vil det enkelte selskaps andel bli beskattet etter nasjonale skattesatser.

I dag finnes lite fellesskapslovgivning om konsernbeskatning i EU. Prinsippet om separat skattelegging er dominerende i EU og resten av den vestlige verden. Det betyr at beslektede selskap behandles som selvstendige skattesubjekt i sine respektive land. Transaksjoner mellom selskap i samme konsern, skal settes som om de var uavhengige av hverandre (armlengdeprinsippet). Multinasjonale selskaper i EU må derfor forholde seg til opptil 25 ulike nasjonale regelverk. I tillegg kommer komplekse retningslinjer for beregning og dokumentasjon av internpriser.

Kommisjonen ønsker å sette større fokus på skatteyder: *"... to put much more emphasis on the concerns of the EU taxpayer."*¹ En grunnleggende målsetting ved reformen er å skape et mer effektivt indre marked, gjennom å fjerne det som defineres som **skattehindringer**.

Internprising etter armlengdeprinsippet utgjør i seg selv en skattehindring ved at systemet bl.a. skaper uforutsigbarhet for skatteyder gjennom strenge dokumentasjons- og håndhevelseskrav. Andre sentrale problemstillinger ved dagens skattessystem er kostnader ved å tilpasse seg opptil 25 ulike skattesystemer, internasjonal dobbeltbeskatning og begrensede muligheter for å resultatutjevning mellom selskap i samme konsern.

Avhandlingen kan deles inn i to hoveddeler: Den første delen vil ta for seg dagens løsning for konsernbeskatning i EU. Systemet med separat skattelegging og internprising etter armlengdeprinsippet vil bli relativt utførlig presentert i kap. 2. Ulike skattehindringer knyttet til dagens system diskuteres i kap. 3. I kap. 4 gis til slutt en redegjørelse for noen EU-tiltak på området.

Avhandlingen andre del vil ta for seg reformforslaget (kap. 5-6). Først følger en redegjørelse for reformens innhold i kap. 5. Det foreligger ingen konkrete lovforslag, og analysen av reformens innhold tar utgangspunkt i det lovforarbeidet som er utført så langt. Home State Taxation (HST) er relativt grundig utredet, men arbeidet med å utarbeide regler for et felles konsolidert skattegrunnlag (FKS) er ennå i startgropen.

I kap. 6 følger en drøftelse med tredelt fokus: Hensikten med første del av drøftelsen er å analysere om dagens skattehindringer vil forsvinne/reduseres under nytt regelverk.

Kommisjonen står overfor et enormt lovforarbeide som så vidt har startet. Andre del i drøftelsen vil belyse noen problemstillinger som oppstår i forbindelse med utforming av nye skatteregler. Hensikten med denne delen av drøftelsen er ikke å gi definitive svar, men å reise problemstillinger som belyser kompleksiteten i reformens innhold.

I siste del av drøftelsen står internasjonal fordeling av skattegrunnlag sentralt. Skatteregler er et viktig politisk verktøy, og en ny fordelingsnøkkel i EU vil ha store konsekvenser for

¹ Kommisjonen (2003), s. 5.

medlemsstatene. Spørsmål som risiko for skattekonkurranse og skatteplanlegging vil bli diskutert.

Avslutningsvis i kap. 7 følger noen refleksjoner rundt reformens fremtid, før avhandlingens hovedpunkter oppsummeres.

1.2. Rettslig ramme

Avhandlingens problemstillinger er EF-rettslige. I første del av avhandlingen redegjøres det for eksisterende regelverk, mens annen del er viet EF-rett under utforming som ennå ikke er vedtatt.

Traktatverket² inneholder ingen særregulering av direkte skatter. Eksisterende EU-lovgivning om selskapskatt er vedtatt med hjemmel i EF-traktaten art. 94. Bestemmelsen gir Rådet anledning til å vedta lovgivning på områder med direkte innvirkning på det indre markeds opprettelse eller funksjon. Det kreves i henhold til art. 94 enstemmighet. EF-traktaten art. 249. lister opp rettslige instrumentene i EF-retten under fellesbetegnelsen ”rettsakter”. De viktigste er forordninger og direktiver, som også kalles sekundærlovgivning. Forordninger er ”...allmenngyldige, bindende i alle deler, og skal komme direkte til anvendelse i alle medlemsstatene”.³ Forordningene gir borgerne rettigheter og plikter, som kan påberopes direkte for nasjonale domstoler. Direktiver skal være bindende ”med hensyn til sin målsetting”⁴, men det overlates til nasjonale myndigheter å implementere bestemmelsene i nasjonal lovgivning.

² Traktatene er grunnsteinen i EU-samarbeidet. Kull- og ståltraktaten fra 1952 (opphevet 2002), Traktaten for opprettelsen av det Europeiske Fellesskap (Romatraktaten eller EF-traktaten) og Euratomtraktaten, begge fra 1957, etablerte samarbeidet mellom de seks opprinnelige medlemsstatene (Tyskland, Frankrike, Italia, Belgia, Nederland og Luxembourg). Etter hvert som nye land har sluttet seg til samarbeidet, har det blitt vedtatt tiltredelsestraktater. I tillegg er traktatsverket supplert med noen viktige traktater fra nyere tid, Enhetsakten (1985), Maastrichtsavtalen (1992), Amsterdamtraktaten (1997) og Nicetraktaten (2001). Traktatsverket kan langt på vei sies å fungere som en ”konstitusjon”.

³ EØS-rett (2004), s. 48.

⁴ EØS-rett (2004), s. 48.

En annen rettskilde i EF-retten er soft law. Det er ”ikke-bindene rettsakter”. Soft law inkluderer formelle rekommandasjoner og uttalelser, samt andre former for offentlig tilkjenning av praksis, f.eks. Kommisjonens årsrapporter.⁵

EF-domstolens rettspraksis spiller en sentral rolle i EF-retten. Domstolen har sett det som sin rolle å utfylle den skrevne fellesskapsretten. I egne øyne har domstolen ikke bare en rett, men en traktatfestet plikt, til å utvikle EF-retten.⁶ Tradisjonelt har domstolen fremmet integrasjon. Også på skatterettens område har EF-domstolen spilt en sentral rolle.⁷ Domstolens vurderinger bygger på om nasjonale skatteregler strider mot de fire friheter eller andre fundamentale rettigheter som fellesskapet bygger på. Særlig har mulige brudd på prinsippet om ikke-diskriminering og etableringsfriheten blitt vurdert av EF-domstolen. I Schumacker-dommen fra 1995 kom domstolen med følgende prinsipielle uttalelse:⁸

*”Selv om bestemmelser om direkte skatter ikke som saadanne henhoerer under Faellesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde faellesskabsretten under udoevelsen af deres kompetence ”.*⁹

Domstolens avgjørelser har utvilsomt vært en viktig bidrag i arbeidet med å koordinere skatteregler i EU. På områder hvor Kommisjonen har møtt sterk nasjonal motstand, har domstolens praksis vært banebrytende.

I tradisjonell juridisk metode er lovforarbeider en relevant rettskildefaktor når man redegjør for en lovregels innhold. Denne avhandlingen har et helt annet startsted. Reformen er så langt bare en ide, og det forventes ingen lovforslag før i løpet av 2008. Avhandlingen hopper således rett inn i selve lovgivningsprosessen. Tradisjonelt har lovforarbeider mindre

⁵ EØS-rett (2004), s. 55.

⁶ EØS-rett (2004), s. 53.

⁷ For en mer utførlig beskrivelse av EF-domstolens praksis på skatterettens område se bl.a.. ”Eøs-avtalen og norsk skatterett”.

⁸ C-279/93.

⁹ Dette grunnleggende synet kom første gang til uttrykk i Avoir Fiscal-dommen (C-270/83) og deretter Bachmann-dommen (C-204/90).

vekt som rettskilde i EU enn i Norge.¹⁰ Det er derimot ikke det samme som at lovforarbeider i EU ikke er viktige. Denne avhandlingen vil gi et innblikk i lovgivningsprosessen i EU: Med bakgrunn i grundige utredninger og grunnleggende EU-målsettinger lanserer Kommisjonen en ide og strategi. Deretter utarbeides en arbeidsplan med oppnevning av internasjonale arbeidsgrupper. Arbeidsgruppen deles inn i undergrupper, og det mottas innspill fra uavhengige organisasjoner, f.eks. representanter for næringslivet. I tillegg finnes en svært interessant vekselvirkning med det akademiske miljøet.

Mye tid har gått til å systematisere store mengder informasjon. Det påstås at EU har verdens største hjemmeside, og få av de som har søkt etter EU-dokumenter, vil nok bestride den påstanden. En av hovedutfordringene med å analysere en pågående lovgivningsprosess, er at det finnes få konklusjoner. Det foreligger ingen sluttrapport eller lovinnstilling en kan støtte seg til. Avhandlingens kilder er hovedsaklig offisielle EU-dokumenter utgitt av Kommisjonen, samt en rekke rapporter utarbeidet av oppnevnte arbeidsgrupper. Juridisk og økonomisk teori er benyttet for å belyse pågående initiativ.

Avhandlingens problemstillinger er hentet rett fra en pulserende lovgivningsprosess. Temaets aktualitet skulle dermed være sikret.

Norge er ikke medlem av EU, men har tilgang til det indre marked gjennom EØS. Skatteharmonisering i EU faller imidlertid utenfor EØS-samarbeidet. En eventuell skattereform i EU vil dermed ikke være bindende for Norge. Avhandlingen avgrenses av den grunn mot norske regler.

¹⁰ EØS-rett (2004), s. 54.

2. INTERNPRISING ETTER ARMLENGDEPRINSIPPET

2.1. Innledning

Internprisingsproblematikk er et av de mest omdiskuterte spørsmål i internasjonal skatterett.¹¹ Dette kapitlet vil gi en innføring i de rådende prinsipper bak fastsettelse og justering av internpriser, samt en analyse av hvilke problemer dagens system kan føre til.

Det er anslått at hovedandelen av verdenshandelen foregår mellom beslektede multinasjonale selskap. I den forbindelse blir prisingen av transaksjoner mellom nærstående selskap av særlig interesse. OECD har definert internpriser som:

”...de priser et foretak benytter ved overføring av fysiske varer og immaterielle eiendeler, samt ved tjenesteyting, til nærstående selskap.”¹²

Internprising foregår både mellom beslektede selskap i samme land, og på tvers av landegrensene. Den videre drøftelsen vil behandle problemstillinger som oppstår ved internprising mellom selskap i samme konsern som er hjemmehørende i ulike land. Avtaleforholdene mellom selskapene påvirker skattegrunnlaget i land der beslektede selskap er etablert. Det er internasjonal enighet om regler som både beskytter nasjonalstatenes skattefundament og sikrer en rettferdig fordeling av det samlede skattegrunnlaget. I tillegg må reglene balansere hensynet til selskapenes rammevilkår. Det er bl.a. viktig å motvirke dobbeltbeskatning som følge av at flere land skattelegger samme inntekt. De fleste av OECDs medlemsland har valgt separat skattelegging og armelengdeprinsippet, som den mest formålstjenelige metoden for skattelegging av multinasjonale konsern. Det er bakgrunnen for både utarbeidelse av en mønsteravtale for bi(multi)laterale skatteavtaler (heretter Mønsteravtalen) og retningslinjer for internprising.

¹¹ Zimmer (2003), s. 173.

¹² OECDs retningslinjer pkt. 1.11.

I følge armlengdeprinsippet skal internpriser mellom beslektede selskapene settes som om de var uavhengige av hverandre. Grunnlaget for armlengdeprinsippet er prinsippet om separat skattelegging.¹³ Det innebærer at beslektede selskap i samme konsern, skal behandles som selvstendige skattesubjekt i sine respektive land.

Metodens store styrke er internasjonal anerkjennelse. Prinsippene er godt innarbeidet hos både multinasjonale selskaper og skattemyndigheter gjennom flere tiår.

2.1.1. OECDs retningslinjer

OECD har gjennom flere tiår arbeidet med å utarbeide retningslinjer for internprising. Siste reviderte rapport på området er OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations fra 1995 (heretter kalt retningslinjene).¹⁴ Retningslinjene er ikke rettslig bindende, verken for medlemsstatene eller for skatteyttere, men de anbefales fulgt.¹⁵

Håndhevelse av retningslinjene skjer i henhold til nasjonale regelverk, og det er ulikt hvordan retningslinjene praktiseres i de ulike medlemsstatene. Noen land har valgt å lovfeste egne nasjonale retningslinjer (f.eks. USA og Tyskland), mens de fleste forholder seg til OECDs retningslinjer. Det varierer også fra land til land hvor strengt retningslinjene håndheves.

¹³ Eng. "separate entity approach".

¹⁴ OECDs retningslinjer finnes i norsk oversettelse:
<http://odin.dep.no/fin/norsk/regelverk/veiledninger/006081-110061/index-dok000-b-n-a.html>.

¹⁵ OECDs retningslinjer Forordet, pkt. 16.

2.1.2. Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er ikke definert i retningslinjene, men kommer til uttrykk i OECDs mønsteravtale art. 9 pkt. 1:

”Dersom det i slike tilfelle mellom de to (nærstående) foretak blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt, som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.”¹⁶

Når uavhengige parter gjør forretninger med hverandre må det antas at betingelsene er bestemt av markedskreftene. Det vil være en indikasjon på at prisen er riktig. Mellom nærstående parter er det ikke noen garanti for at betingelsene i samme grad er påvirket av eksterne markedskrefter. Det sentrale i armlengdeprinsippet er at nærstående og uavhengige selskaper skal behandles likt:

”Fordi armlengdeprinsippet behandler nærstående og uavhengige foretak mer på lik linje for skatteformål, unngår man at det oppstår skattefordeler eller –ulempes som ellers ville forvrengte den relative konkurranseposisjonen til den ene eller andre organisasjonstype.”¹⁷

2.1.3. Metoder for å fastsette riktig internpris

Retningslinjene gir anvisning på ulike fremgangsmåter ved vurdering av hva som er riktig internpris. Felles for de fleste metoden er at de tar utgangspunkt i en kontrollert transaksjon eller fortjeneste mellom beslektede selskap. Deretter sammenlignes prisen med hva som ville vært resultatet mellom uavhengige parter. Metodene kan deles opp i to hovedgrupper: transaksjons- og fortjenestebaserte.¹⁸

¹⁶ OECDs retningslinjer pkt. 1.6.

¹⁷ Jfr. OECDs retningslinjer pkt. 1.7.

¹⁸ Jfr. OECDs retningslinjer, kap. II og III.

Det finnes tre transaksjonsbaserte metoder: Den direkte sammenligningsmetoden tar utgangspunkt i den prisen som uavhengige avtaleparter ville ha avtalt. For en del varer vil det teoretisk sett være mulig å sette en antatt markedspris. Internprisen skal da være i tråd med markedsprisen. Sammenligningsmetoden anses for å være den mest pålitelige metoden, og retningslinjene gir også anvisning om at den er å foretrekke dersom forholdene ligger til rette for det.¹⁹

Videresalgsmetoden tar utgangspunkt i videresalgsprisen av et produkt som et nærstående selskap har kjøpt inn fra et annet. Videresalgsprisen reduseres med en passende bruttomargin som skal dekke videreselgers driftskostnader, evt. andre kostnader og et passende overskudd - gjenstående beløp regnes som armlengdepris.

Kostplussmetoden har et annet utgangspunkt enn videresalgsmetoden, nemlig at videresalget av en vare eller tjeneste er mot et nærstående selskap. Kostnadene som leverandøren har pådratt seg i forbindelse med salget blir tillagt et kost-pluss-påslag for å komme frem til et passende overskudd.

Retningslinjene gir anvisning på to fortjenestebaserte metoder. Dette er metoder som bare bør benyttes dersom ingen av de transaksjonsbaserte metodene kan anvendes.

Transaksjoner kan være så tett knyttet til hverandre at det bli umulig å vurdere dem på separat grunnlag. Overskuddsdelingsmodellen tar utgangspunkt i den overskuddsfordeling som kan forventes å foretas mellom uavhengige foretak.

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden er den andre metoden i retningslinjene. Her granskes netto overskuddsmargin.

2.1.4. Justering av internprisen

Håndhevelse av retningslinjene skjer i henhold til nasjonal lovgivning, selv om retningslinjene gir en viss anvisning på området. Skattemyndighetene vil med bakgrunn i de metoder som drøftet ovenfor, forsøke å klarlegge om internprisen er ”riktig”. Fra

¹⁹ Jfr. OECDs retningslinjer pkt. 2.7

Mønsteravtalen art. 9 kan det utledes tre vilkår som må være oppfylt før avtalt internpris bryter mot armlengdeprinsippet:

Interessefellesskap: For at det i det hele tatt skal bli aktuelt med en justering må det være en interessefellesskap mellom partene. Hva som menes med ”nærstående selskap” er definert i OECDs mønsteravtale art. 9 pkt. 1a og 1b: To selskap anses som nærstående dersom den ene virksomheten direkte eller indirekte eier eller kontrollerer den andre virksomheten. Det typiske tilfellet er mor-datter forhold. Selskaper vil også være nærstående dersom de direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av en felles tredjepart. Det mest vanlige eksemplet er søsterselskaper.

Inntektsreduksjon: Det er et krav at inntekten må være redusert som følge av interessefellesskapet. Skattmyndighetene vil forsøke å gjøre en sammenligningsanalyse, med grunnlag i en av metodene som beskrevet. Ofte vil det være vanskelig å avgjøre hvilken internpris som er den riktige, og om den evt. avviker fra prisen mellom uavhengige parter. Retningslinjene sier i kap. 1.12 at internprising ikke er en eksakt vitenskap, og krever at både skatteyter og skattemyndigheter utviser skjønn. I følge retningslinjene må internprisen kunne aksepteres dersom den ligger innenfor et bestemt intervall.²⁰ Det betyr at en slags sikkerhetsmargin er bygget inn i retningslinjene.

Årsakssammenheng: Det må foreligge en sammenheng mellom interessefellesskapet og den reduserte inntekten. Kravet til årsakssammenheng er også et uttrykk for at armlengdeprinsippet er transaksjonsbasert.²¹ Det vil bryte mot prinsippet å sammenligne hele foretakets fortjeneste med samlet fortjenesten hos uavhengige parter.

²⁰ Retningslinjene, pkt. C iv), s. I-19.

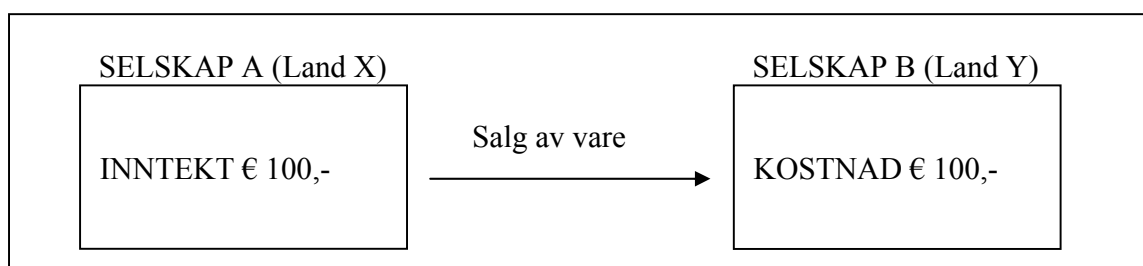
²¹ Bjerke (1997), s. 138.

2.2. Skattehindringer ved internprising etter armlengdeprinsippet

2.2.1. Dobbeltskatning

Internprising etter armlengdeprinsippet åpner for mulig dobbeltskatning. Det vil inntre dersom et land foretar en justering på bakgrunn av ikke-godkjente internpriser, uten at korresponderende retting skjer i hjemstaten til det andre selskapet.

Figur 1: Eksempel på internprising



Land Y godkjenner ikke den anvendte internprisen på € 100, og justerer prisen til € 50. Det foreligger nå dobbeltskatning dersom ikke Land X justerer inntekten ned tilsvarende (korresponderende justering). Det skyldes at Selskap A sitter med en skattepliktig inntekt på € 100, mens bare € 50 kommer til fradrag i Selskap B.

Dobbeltskatning er en stor belastning for et konsern. Hovedproblemet er selvfølgelig økte skattekostnader.²² Dobbeltskatning innebærer imidlertid også andre vanskeligheter. Prosessen med å få skattemyndigheter til å godkjenne en korresponderende justering kan være vanskelig og dermed kostbar. Kapitalkostnadene kan bli høye i påvente av en avgjørelse. I tillegg krever prosessen interne ressurser som kunne vært anvendt på annet produktivt arbeid.

²² Kommisjonen (2001b), pkt. 5.5.1, s. 274.

2.2.2. Kostnader ved dokumentasjon

Estimater antyder at tilpasningskostnader ved internprising utgjør en vesentlig kostnadspost for multinasjonale selskaper.²³ Et sentralt spørsmål er hva slags dokumentasjon et konsern må utarbeide for å forsvare at armlengdeprinsippet ligger til grunn for internprisene. Retningslinjene gir anvisning på at dokumentasjonskravene må avveies mellom hensynet til skatteyter og skattemyndighet.²⁴ Dokumentasjonskravene bør ikke påføre skatteyter kostnader eller byrder som etter omstendighetene er uforholdsmessige.

I mange situasjoner er det svært vanskelig å finne sammenlignbare tall fra uavhengige parter. Det skyldes moderne produkters komplekse natur, samt at multinasjonale selskaper kontrollerer stadig mer av verdenshandelen. Vanskeligheter med å finne gode sammenligningstall kan gjøre internprissetting til en komplisert og kostnadskrevennde prosess.

De siste årene har skattemyndigheten i flere land strammet inn kontrollen med internprising for å sikre sin andel av *"the global tax cake"*²⁵. Det er innført straffebøter og andre sanksjoner mot selskaper som ikke tilfredsstiller lokal lovgivning. Kommisjonen påpeker at man risikerer en slags spiraleffekt – *"a kind of race to the top"*²⁶. Når noen land innfører strengere regler og håndhevelse, ser andre land seg nødt til å heve kravene ytterligere for å sikre sitt skattefundament. Kostnadene ved å følge opp dagens regelverk er dermed høye også for nasjonale skattemyndigheter. Økt fokus på internprising de siste årene har krevd store ressurser, som nødvendigvis tar fokus vekk fra andre viktige skattespørsmål.

Liberal håndhevelse av internprising kan motsetningsvis være ledd i skattekonkurranse mellom ulike medlemsstater. Kombinasjonen lave effektive skattesatser og liberal regelhåndhevelse, kan være et virkemiddel for å tiltrekke seg utenlandsk kapital.

²³ Det anslått at årlige kostnader er 1-2 mill € for mellomstore selskaper og 4-5,5 mill € for store selskaper, jfr. Kommisjonen (2001b), s. 267.

²⁴ OECDs retningslinjer, pkt. 5.28.

²⁵ Kommisjonen (2001b), s. 262.

²⁶ Kommisjonen (2001b), s. 263.

Konklusjonen er at OECDs retningslinjer håndheves ulikt i de forskjellige medlemsstatene. I tillegg endrer granskningspraksis og eventuelle sanksjoner stadig seg. Disse forholdene skaper et stort element av **uforutsigbarhet og usikkerhet** for skatteyterne. Det som var tillatt i går, er kanskje ikke tillatt i dag, og den dokumentasjonen som tidligere var tilstrekkelig, er ikke lenger godkjent. Fra næringslivets side, er uforutsigbarhet anført som en av de fremste innsigelsene mot dagens system.

2.2.3. Muligheter for skattemanipulasjon

Multinasjonale selskap kan gjennom internprising øke overskuddene i land med lavere skattesatser eller liberale internprisingsregler. Tilsvarende vil overskuddet i høyskatteland reduseres.²⁷ Et sted må det trekkes en grense mellom lovlig skatteplanlegging, dvs. utnyttelse av skattesystemet for å oppnå en mest mulig gunstig skatteposisjon, og ulovlig skattemanipulasjon. Dette er en svært kompleks problemstilling fordi prissettingen i et konsern kan motiveres ut fra andre hensyn enn å spare skatt. Børsregistrerte selskaper styres ofte ut fra hensynet til økonomisk vekst. Ønske om å vise vekst eller skjule tap i deler av konsernet, kan dermed være vel så viktig som skattehensyn.

I følge retningslinjene skal ikke skattemyndighetene automatisk anta at nærstående foretak har forsøkt å manipulere sine overskudd.²⁸ Det er svært vanskelig å anslå omfanget av skattemanipulasjon ved internprising. Ernst & Youngs skatteundersøkelse fra 1999 konkluderte med at omfanget var svært lavt. I følge undersøkelsen mente de fleste selskaper at internprising var et lite egnet verktøy for skatteplanlegging.²⁹ Undersøkelser fra USA har derimot gitt et annet resultat.³⁰ Kommisjonens konklusjon er at de fleste selskaper i god tro forsøker å etterleve kompliserte og til tider motstridende internprisingsregler.³¹

²⁷ Eng. profit shifting.

²⁸ OECDs retningslinjer, s. I-1.

²⁹ Kommisjonen (2001a), s. 261-262.

³⁰ Kommisjonen (2001b), s. 268-269.

³¹ Kommisjonen (2001b), s. 262.

3. SKATTEHINDRINGER

3.1. Kostnader ved lovtilpasning

Et konsern har store kostnader ved å tilpasse seg opptil 25 ulike sett med skatteregler (eng. compliance cost³²). Typiske kostnader vil være utfylling av flere sett med selvangivelser, oversettelse av dokumenter, konsulentkostnader ved bistand av revisorer og advokater samt dokumentasjon av f.eks. internpriser. Det er anslått at tilpasningskostnadene i EU beløper seg til € 203 mill. for små og mellomstore bedrifter og € 1460 mill. for store selskaper.³³

3.2. Dobbeltskatning

3.2.1. Hva er internasjonal dobbeltskatning?

En mye omtalt problemstilling i internasjonal skatterett er dobbeltskatning.³⁴ Kort fortalt innebærer internasjonal dobbeltskatning at en skatteyter skattelegges for samme inntekt i to (eller flere) stater. OECD har definert dobbeltskatning på denne måten:

*”International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”*³⁵

Definisjonen identifiserer ulike vilkår som må være til stede for at det foreligger dobbeltskatning: sammenlignbare skatter, samme skatteyter, samme fordel som beskattes og skattelegging i samme tidsrom.³⁶ Definisjonen begrenser med uttrykket ”same taxpayer”, seg til det som kalles juridisk dobbeltskatning. Tilfeller der samme inntekt beskattes hos to skattepliktige med nær forbindelse, omfattes ikke. Det omtales som

³² Det finnes dessverre ingen riktig gode norske uttrykk for compliance cost, og i denne avhandlingen benyttes derfor begrepet kostnader ved lovtilpasning.

³³ European Tax Survey, s. 23.

³⁴ Det kan også oppstå situasjoner med internasjonal ikke-beskatning. Avhandlingen avgrenses mot denne problemstillingen.

³⁵ Mønsteravtalens kommentarutgave Intro. -1.

³⁶ Zinner (2003), s. 28.

økonomisk dobbeltbeskatning, og det klassiske eksemplet er beskatning av aksjeutbytte hos både aksjeselskap og aksjeeier.³⁷

Internasjonal dobbeltbeskatning oppstår først og fremst fordi statene skattelegger inntekt som et opptjent i andre land.³⁸ Prinsipper som begrunner nasjonal skatteplikt er da av stor interesse. De fleste medlemsstater i EU har utarbeidet sine skatteregler etter

globalinntekts-prinsippet: Inntekt tilknyttet selskap hjemmehørende i landet, vil bli beskattet uansett hvor i verden den er opptjent. Noen få land i EU³⁹ har valgt å legge **territorialprinsippet** til grunn for sine skatteregler. Det betyr at bare inntekt som har kilde i vedkommende land beskattes. OECDs mønsteravtale bygger på globalinntektsprinsippet, men gjør et svært viktig unntak fra hovedregelen: Gjennom Mønsteravtalen art. 7 kan inntekter fra et fast driftssted skattes i kildestaten. Hva som menes med ”fast driftssted” er definert i Mønsteravtalen art. 5(1):

*”Uttrykket «fast driftssted» betyr i denne overenskomst et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet.”*⁴⁰

Det betyr at overskuddet fra et fast driftssted både vil bli beskattet i hjemstaten og i kildestaten. I utgangspunktet foreligger dermed dobbeltbeskatning. Mønsteravtalen gir anvisning på hvordan slik dobbeltbeskatning skal unngås (se neste punkt).

3.2.2. Hvordan motvirkes dobbeltbeskatning?

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges ved bi- eller multilaterale skatteavtaler.⁴¹ De fleste skatteavtalene i verden bygger på OECDs Mønsteravtale. OECD presenterte det første forslag til mønsteravtale for bilaterale skatteavtaler i 1963, og Mønsteravtalen er

³⁷ Zimmer (2003), s. 28.

³⁸ Zinner (2003), s. 26.

³⁹ I EU er det kun Danmark og Frankrike som skatter etter territorialprinsippet.

Kilde: CCCTB\WP\019\doc\en, s. 5

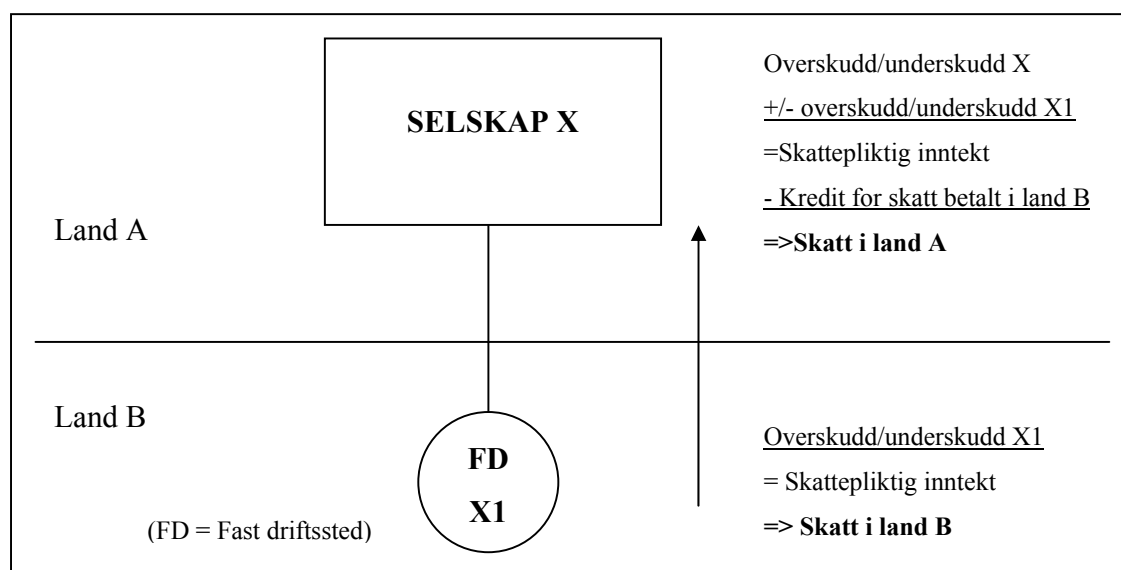
⁴⁰ Norsk oversettelse fra den nordiske skatteavtalen, jfr. st.prp. nr. 5 (1996-97).

⁴¹ De aller fleste skatteavtaler i verden er bilaterale. Den nordiske skatteavtalen er en av få multilaterale skatteavtaler.

senere revidert ved en rekke anledninger (seneste i 2005). Det er også utarbeidet en kommentarutgave til Mønsteravtalen.

Mønsteravtalen kap. 5 gir anvisning på to likestilte metoder for å forebygge dobbeltbeskatning: unntaksmetoden jfr. art. 23 A og kreditmetoden, jfr. art. 23 B. Unntaksmetoden medfører at hjemstaten unnlater å beskatte inntekt som er beskattet ved kilden. Kreditmetoden innebærer at hjemstaten gir et fradrag i totalt beregnet skatt (inkludert utenlandsinntekt) for den skatt som er svart av inntekten i kildestaten. Generelt kan det sies at land som skatter etter territorialprinsippet vil foretrekke unntaksmetoden, og land som skatter etter globalinntektsprinsippet vil tilsvarende velge kreditprinsippet.⁴²

Figur 2: *Illustrasjon på kreditmetoden*⁴³



⁴² Zimmer (2003), s. 69.

⁴³ Modellen er hentet Kommisjonen (2001b), s. 244.

3.2.3. Mulig dobbeltbeskatning som ikke løses av skatteavtalene

Et problem i EU er at det ikke finnes skatteavtaler mellom alle medlemsstater – avtaleverket er ikke komplett. I 2001 fantes det 97 av 105 avtaler.⁴⁴ Siden den gang er ti nye medlemsstater kommet med (2004). Det er usikkert hvordan tallet er i dag, men det må antas at avtaleverket fortsatt ikke er komplett. I tillegg er mange av avtalene gamle (i 2001 var 36 avtaler mer enn tyve år gamle).

Et mer grunnleggende problem er at verken skatteavtalene eller folkeretten pålegger medlemsstatene å eliminere dobbeltbeskatning. Det kan lett oppstå tvister om hvordan en skatteavtale mellom to stater skal forstås, og Mønsteravtalen art. 25 gir anvisning på en modell for å oppnå enighet. Mønsteravtalen pålegger partene en plikt til å forsøke å løse problemet, men ingen plikt til å nå frem til et resultat. Avtalenes kompleksitet, sammen med varierende tolkningspraksis, skaper et stort element av usikkerhet og uforutsigbarhet for skatteyttere. En annen effekt er økte tilpasningskostnader ved å sette seg inn i regelverket.

Undersøkelser som har forsøkt å fastsette omfanget av dobbeltbeskatning i EU, har avdekket fundamentale forskjeller i virkelighetsoppfatningen hos skattemyndigheter og skatteyttere.⁴⁵ Medlemsstatene hevder at dobbeltbeskatning er et minimalt problem, og at eventuelle dobbeltbeskatningskonflikter stort sett alltid løses. Et stort antall selskaper, hevder på sin side, at de har vært utsatt for dobbeltbeskatning. En mulig forklaring kan være at byråkratiske prosedyrer og stor uvisshet fører til at mange selskaper aksepterer dobbeltbeskatning fremfor en tung og kostnadskrevende prosess for å slippe.

⁴⁴ Kommisjonen (2001b), s. 285.

⁴⁵ Kommisjonen (2001b), s. 267.

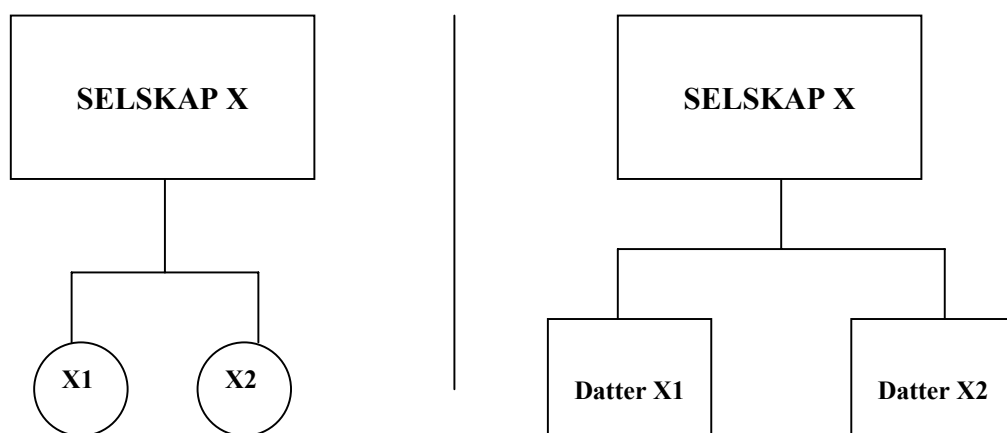
3.3. Muligheter for resultatutjevning i EU

3.3.1. Mulighet er for resultatutjevning på nasjonalt nivå i EU

Resultatutjevning innebærer at underskudd i en del av selskap kan tas til skattemessig 4trfradrag i en annen del av selskapet. En annen form for resultatutjevning er konsernbidragsordning. Det innebærer at et konsernselskap kan kreve skattefradrag for bidrag som ytes til et annet selskap i samme konsern.⁴⁶

Forretningsdrift kan struktureres i to hovedgrupper: et selskap med underavdelinger (filialer) og morselskap med datterselskaper - konsern (de ulike selskapene er selvstendige juridiske personer) – se figur 3.

Figur 3: Ulike selskapsstrukturer



Muligheten for samordning av tap og overskudd mellom filialer/avdelinger i samme nasjonal selskap er grunnleggende i alle skattesystem. Resultatene i morselskap og filialer

⁴⁶ Konsernbidragsordning anvendes i Norge, samt i EU-statene Finland, Sverige og Latvia (se figur 4).

samme land, tillates derfor samordnet i hele EU.⁴⁷ Alle land, med unntak av Estland, tillater også fremføring av underskudd.⁴⁸

De fleste land tilbyr også en eller annen form for resultatutjevning mellom morselskap og datterselskap i samme land. Reglene varierer mellom landene, men kan deles inn i noen hovedgrupper. I tillegg vil alle land ha lovbestemte krav til eierandel for at datterselskap og morselskap skal kvalifisere som skattemessig konsern. Eierkravene varierer fra 50 % til 100 % i EU (se figur 4).

Figur 4*: Oversikt over ulike nasjonale modeller for konsernbekskatning i EU⁴⁹

Ingen spesielle skatteregler for konsern Belgia, Litauen, Ungarn, Slovakia, Hellas, Estland, Tsjekkia	Selskapene i et konsern beskattes fullt ut som selvstendige skattesubjekter. Ingen form for tap-/overskuddsoverføring mellom selskapene.
a) "Underskuddsoverføring" Irland (75 %), Kypros (75 %), Malta (51 %), Storbritannia (75 %) b) "Konsernbidragsordning" Finland (90 %), Sverige (90 %), Latvia (90 %)	Selskapene i et konsern beskattes som selvstendige skattesubjekter. Underskudd/overskudd i et selskap kan overføres til et annet selskap i konsernet dersom lovregulerte vilkår er oppfylt.
"Konsernresultatligning" Danmark (100 %), Tyskland (50 %), Spania (75 %), Frankrike (95 %), Italia (50 %), Luxembourg (95 %), Østerrike (50 %), Polen (95 %), Portugal (90 %), Slovenia (90 %)	Hvert selskap i konsernet er selvstendige skattesubjekt, men ved ligningen utarbeides et nettoresultat for hele konsernet. Det betyr at konsernet kan motregne underskudd i et underselskap mot overskudd i et annet.
"Konsernligning" Nederland (95 %)	Konsernet lignedes som et skattesubjekt. Dette medfører at alle transaksjoner i konsernet må elimineres. Den mest fullstendige form for skattemessige samordning

* Tallene i parentes indikerer eierandel i prosent som kreves for å kvalifisere som et skattekonsern.

⁴⁷ Kommisjonen (2001b), s. 242.

⁴⁸ Noen få land tillater også tilbakeføring av underskudd (Frankrike, Tyskland, Irland, Nederland og Storbritannia). Kilde: Gammie (2005), Appendix 15, s. 117-118.

⁴⁹ Kilde: Kommisjonen (2005b).

3.3.2. Muligheter for resultatutjevning mellom ulike medlemsstater i EU

Siden de fleste EU-land skatter etter globalinntektsprinsippet, vil kreditmetoden være hovedregelen for utjevning av resultatene mellom morselskap med utenlandske filialer (se figur 2). Fradragsreglene er derimot ofte komplekse og varierer mellom medlemsstatene. Noen land har begrensinger med hensyn til hvilke beløp som kan kreves fradratt.⁵⁰ På tross av begrensinger er det riktig å konkludere med at de fleste EU land tilbyr utjevningmuligheter mellom morselskap og utenlandske filialer.⁵¹

Når det gjelder muligheten for resultatutjevning mellom morselskap og utenlandske datterselskap er derimot situasjonen en helt annen. Kun noen få land har skatteregler som tillater motregning av tap i utenlandske datterselskaper mot selskapsoverskudd i medlemsstaten (Østerrike, Danmark, Italia og Frankrike i svært begrenset grad⁵²).

Nasjonale regler må på dette området suppleres av rettspraksis fra EF-domstolen. En av de mest omtalte sakene den siste tiden er Marks & Spencer -dommen⁵³. Saken som gjaldt fradrag for tap oppstått i det britiske morselskapet Marks & Spencers datterselskaper i Tyskland, Belgia og Frankrike. Domstolen tok stilling til om britiske regler for utjevning av underskudd utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten. Restriksjoner vil kunne tillates, dersom restriksjonen er formålstjenelig og ikke er mer inngripende enn nødvendig (proporsjonalitetsprinsippet⁵⁴). I denne saken sa imidlertid domstolen at de britiske reglene gikk lenger enn nødvendig. Marks & Spencer fikk til en viss grad medhold i sitt krav om tapsfradrag. Begrunnelsen var at underskuddene ikke kunne nyttiggjøres i datterselskapenes hjemstater. Det var dermed ikke fare for doble fradrag. Generaladvokat Kokkots forhåndsuttale i Oy AA-saken⁵⁵ antyder et annet utfall. Her får Finland medhold, selv om

⁵⁰ Kommisjonen (2001b), pkt. 4.1.2, s. 245.

⁵¹ Kommisjonen (2001b), pkt. 4.1.2, s. 244.

⁵² Martens-Weiner (2006a), s. 19.

⁵³ C-446/03.

⁵⁴ Proporsjonalitetsprinsippet er et generelt EU-prinsipp som krever at det skal være forholdsmessighet mellom det mål man ønsker å oppnå, og de midler som tas i bruk for realisering av målet. [Kilde: EØS-rett (2004), s 268.].

⁵⁵ C-231/05.

landets konsernbidragsregler fører til at internasjonale konsern behandles mindre fordelaktig enn nasjonale. Det skyldes bl.a at de finske reglene skal motvirke doble fradrag.⁵⁶ Det er usikkert hvordan dommene vil innvirke på medlemsstatenes skattepraksis fremover.

3.3.3. Skattehindringer som følge av manglende resultatutjevning

Begrensede muligheter til resultatutjevning over landegrensene vil ha flere negative konsekvenser. Det mest åpenbare problemet er høyere skattekostnader for selskaper som opererer i flere medlemsstater. Muligheter for resultatutjevning vil også kunne påvirke valg av selskapsstruktur. Det kan lønne seg å etablere filial fremfor datterselskap både nasjonalt og internasjonalt. Kommisjonen fremhever at muligheter for resultatutjevning kan bli et element i skattekonkurransen mellom ulike medlemsstater.⁵⁷ I dag har selskaper et incentiv for å plassere nye investeringer i land der de allerede har et overskudd. Hensikten er å utligne underskudd i en oppstartsperiode mot eksisterende overskudd i en annen del av selskapet. Dette har en tendens til å favorisere de store medlemsstatene.⁵⁸ I verste fall kan manglende resultatutjevning føre til at selskaper avstår fra utenlandske investeringer.⁵⁹ Manglende resultatutjevning kan utgjøre et mulig brudd på etableringsfriheten⁶⁰, og kan således innebære en trussel mot funksjonen til det indre markedet.

⁵⁶ PriceWaterHouseCoopers, NA 2006-023, 14 sep. 2006.

⁵⁷ Kommisjonen (2001b), pkt. 4.2.1, s. 248.

⁵⁸ Kommisjonen (2001b), pkt. 4.2.1, s. 249.

⁵⁹ Dette er særlig et problem for små og mellomstore selskaper. Se nærmere drøftelse i pkt. 6.2.4.

⁶⁰ Ref. Marks & Spencer-dommen.

4. HVILKE TILTAK ER GJORT I EU?

Kommisjonen har siden slutten av 60-tallet forsøkt å harmonisere regler for selskapsbeskatning. Forslagene møtte sterk motstand blant medlemsstatene, og få om noen fremskritt skjedde på 1970- og 80-tallet. Det skyldes i all hovedsak at det ikke lyktes Kommisjonen å oppnå enstemmig oppslutning om harmoniserende skattetiltak.

Kommisjonen tok den sterke nasjonale motviljen inn over seg, og lanserte en ny strategi i 1990 (1990-strategien).⁶¹ Regler for selskapsbeskatning skulle i første rekke vedtas nasjonalt: *"Member States should remain free to determine their tax arrangements, except where these should lead to major distortions"*⁶². Lovgivning etter subsidiaritetsprinsippet⁶³ erstattet harmoniseringslinjen. Subsidiaritetsprinsippet betyr at EU ikke skal handle på et område, dersom målet bedre kan oppnås ved nasjonale regler. Andre elementer i 1990-strategien var tettere involvering av medlemsstatene og at Kommisjonens initiativ skulle begrenses til det som var nødvendig for etableringen av de indre market.

1990-strategien førte til vedtagelsen av to direktiv og EUs voldgiftskonvensjon: Mor-datterdirektivet⁶⁴ motvirker dobbeltbeskatning. Det skal ikke betales kildeskatt⁶⁵ på overføring av overskudd fra datterselskap til morselskap. Fusjonsdirektivet⁶⁶ fjerner skattemessige hindringer ved omorganisering mellom selskaper hjemmehørende i ulike medlemsstater.

Artikkel 293 i Romatraktaten pålegger statene å føre innbyrdes forhandlinger for å motvirke dobbeltbeskatning. Denne artikkelen var grunnlag for EUs

⁶¹ "Guidelines on company taxation", SEC(90) 601, final..

⁶² Kommisjonen (1990), s. 2.

⁶³ Subsidiaritetsprinsippet ble traktatfestet i 1992 i Maastrichtavtalen. Arbeidet med skattespørsmål på begynnelsen av 1990-tallet, er dermed et godt eksempel på subsidiaritetsprinsippets betydning selv før det ble traktatfestet. Subsidiaritetsprinsippet kan ses som en nasjonal reaksjon på den store ekspansjon og integrasjon som fant sted mot slutten av 1980-tallet [Kilde: EØS-retten (2004), s. 66.].

⁶⁴ 90/435/EC og 2003/123/EC.

⁶⁵ Kildeskatt er skattelegging av aksjeutbytte som utbetales til en utenlandsk selskap (eng. withholding tax).

⁶⁶ 90/434/EEC.

Voldgiftskonvensjon.⁶⁷ Konvensjonen trådte i kraft 1 jan. 1995, og skulle gjelde for en prøveperiode på fem år.⁶⁸ Først i november 2004 ble en tilleggsprotokoll om forlengelse ratifisert av alle medlemsstatene. 1990-strategien var også bakgrunnen for en omfattende studie av selskapsbeskatning i EU. Studien ble presentert i 1992, og er kjent som Ruding-rapporten⁶⁹. En av hovedanbefalingene var økt fellesskapsfokus: ”...*action is needed at Community level*”⁷⁰ På tross av bred enighet om rapportens faglige kvalitet, fikk rapporten liten praktisk betydning.⁷¹

På ECOFINs møte i Verona i april 1996 ble det lansert et nytt og mer omfattende perspektiv på selskapsbeskatning.⁷² Dette synet kom til uttrykk i en ”Tax Package”⁷³ fra 1997. Hovedinnholdet i denne ”pakken” er en felles strategi for å hindre skadelig skattekonkurranse⁷⁴, og en Code of Conduct⁷⁵ på området ble vedtatt i 1997. Skadelig skattekonkurranse ligger utenfor denne avhandlingens tema.

Rådet satte seg i mars 2000 et ambisiøst mål om at EU skal bli **”den mest konkurransedyktige og dynamiske kunnskapsbaserte økonomien i verden”** (Lisboa-erklæringen⁷⁶). Et av tiltakene for å nå dette målet var en ny harmoniseringsstrategi for selskapsbeskatning i EU. Kommisjonen lanserte sin nye strategi i 2001 sammen med en omfattende studie⁷⁷ av selskapsbeskatningen i Europa. Studien konkluderte bl.a med at 15 (i dag 25) ulike sett med skatteregler i EU fungerer som hindringer mot funksjonen til det

⁶⁷ For mer informasjon om EUs Voldgiftskonvensjon, se, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

⁶⁸ Konvensjonen ble tiltrådt av Sverige, Finland og Østerrike 21 des. 1995.

⁶⁹ “Report of the Committee of independent experts on company taxation”.

⁷⁰ Ruding-rapporten, s. 11

⁷¹ Kommisjonen (2001a), s. 4.

⁷² “Taxation in the European Union”, [SEC (1996) 487 final.

⁷³ “A package to tackle harmful tax competition” [COM (1997) 495] og “A Package to tackle tax competition in the European Union” [COM (1997) 564] For mer informasjon se:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm

⁷⁴ Skadelig skattekonkurranse innebærer at skattesystemet brukes til undergrave andre lands skatteregler, f.eks. regler spesielt tilpasset utenlandske investorer.

⁷⁵ Code of Conduct er en politisk programerklæring uten juridiske føringer. På dansk er uttrykket oversatt til ”adfærdskodeks”, men i denne avhandlingen brukes det engelske begrepet.

⁷⁶ Presidency Conclusions - Lisbon European Council: 23 and 24 March 2000, DOC/00/8).

⁷⁷ Kommisjonen (2001a) og (2001b).

indre marked. Kommisjonen strategi er tosporet. Den består både av kortsiktige tiltak for å løse spesifikke problem og langsiktige løsninger av mer omfattende karakter:

Av kortsiktige løsninger kan nevnes etableringen av Transfer Price Forum som er et samarbeidsforum for diskusjon av problemstillinger i forbindelse med internprising. Forumet står bak felles EU-retningslinjer for dokumentasjon av internpriser.⁷⁸

Den langsiktige løsningen er arbeidet med å etablere felles skattegrunnlag i EU. Home State Taxation (HST) foreslås som et 5-årig pilotprosjekt for små og mellomstore selskaper. Et felles konsolidert skattegrunnlag (FKS) er det endelige målet, og innebærer en **langsiktig og omfattende løsningen på dagens skattehindringer**. Kommisjonen har forpliktet seg til å komme med et lovforslag i løpet av 2008.⁷⁹ (Se drøftelse av lovgivningsform i pkt. 6.3.4). En redegjørelse for hovedelementene i Kommisjonens strategi følger i kap. 5.

⁷⁸ Rådet vedtok 27. juni 2006 en Code of Conduct.

⁷⁹ Senest i en tale 28.9.2006 holdt Kommissær László Kovács fast ved dette tidspunktet.

5. KOMMISJONENS REFORMFORSLAG

5.1. Innledning

Både ved Home State Taxation (HST) og felles konsolidert skattegrunnlag (FKS) må man gjennom tre faser:

1. De enkelte selskap i en gruppe beregner skattepliktig resultat etter samme regelverk.
2. De enkelte resultatene aggregeres til et totalt skattegrunnlag for gruppen.
3. Det totale resultatet for gruppen fordeles til de ulike medlemsstatene etter en gitt fremgangsmåte (f.eks. ved formelfordeling).

Det er allikevel noen svært grunnleggende forskjeller mellom HST og FKS. Den viktigste er at bare FKS innebærer skatteharmonisering, mens HST bygger på frivillig gjensidig anerkjennelse av skattereglene i andre medlemsstater. Under HST står medlemsstatene fortsatt fritt til å bestemme innhold og nivå på skattereglene.

FKS innebærer et helt nytt sett med skatteregler, og er en mye mer omfattende løsning enn HST. På mange måter vil HST bare være et slags skritt på veien mot det endelige målet. I tillegg er omfanget og betydningen av HST marginalisert gjennom flere vesentlige begrensinger ved pilotprosjektet. I den videre fremstillingen vil derfor FKS nødvendigvis bli viet noe større oppmerksomhet.

5.2. Home State Taxation

5.2.1. Bakgrunnen for forslaget

Skattlegging etter HST ble første gang lansert av Kommisjonen i 2001⁸⁰ og ytterligere analysert i 2003.⁸¹ En mer omfattende redegjørelse for prinsippet fulgte i 2005⁸². Den følgende presentasjonen vil ta utgangspunkt i 2005-redegjørelsen.

HST er utviklet gjennom akademisk forskning. I 2001 gav S.O. Lodin og M. Gammie ut boken "Home State Taxation", som er det teoretiske grunnlaget for Kommisjonens forslag. I følge Lodin og Gammie innebærer et felles konsolidert skattegrunnlag en bedre løsning enn HST. De var imidlertid av den oppfatning at det ikke fantes tilstrekkelig politisk og institusjonelt rammeverk i EU for en slik omfattende løsning.⁸³ HST ble derfor lansert som en praktisk og politisk akseptert mellomløsning, og var opprinnelig ikke nødvendigvis begrenset til små og mellomstore bedrifter. Kommisjonen synes imidlertid å ha en annen oppfatning enn Lodin og Gammie når det gjelder fremtidsutsiktene for et fremtidig felles konsolidert skattegrunnlag.

Kommisjonen har ved en rekke anledninger fremhevet SMB som er særlig virkemiddel for å nå målsettingen i Lisboa-erklæringen. Det finnes ca. 23 millioner små og mellomstore bedrifter (dvs. bedrifter med mindre enn 250 ansatte⁸⁴) i EU, og de sysselsetter nærmere 105 millioner mennesker, noe som er ca. 66 % av alle ansatte i privat sektor. Hele 99,8 % av alle foretak i unionen er SMB.⁸⁵ På tross av det overveldende antallet SMB, tar de i svært liten grad del i grenseoverskridende etableringer. Beregninger viser at bare ca. 3 % av SMB er etablert i andre medlemsstater.⁸⁶ Kommisjonens forslag må også ses som en del av et generelt initiativ for å bedre rammevilkårene for SMB, og dermed stimulere til økt

⁸⁰ Kommisjonen (2001a).

⁸¹ Kommisjonen (2003a).

⁸² Kommisjonen (2005a) og (2005b).

⁸³ Lodin & Gammie (2001) s. 63.

⁸⁴ Se nærmere definisjon i pkt. 5.2.5.

⁸⁵ Tallene er hentet fra SEC (2005) 1785.

⁸⁶ MEMO/06/4: Home State Taxation pilot project for SMEs – frequently asked questions.

grad at etablering på tvers av landegrensene. Kommisjonen ønsker en mer “pragmatisk, omfattende og inkluderende” skattepolitikk for SMB i EU⁸⁷. SMB anses for å ha et stort utnyttet potensial for økonomisk vekst og økt sysselsetting. Det er imidlertid viktig å poengtere at SMB av naturlige årsaker vil ha en lavere andel grenseoverskridene etableringer enn større selskaper. Der skyldes at spesielt en del mindre bedrifter, f.eks. frisøren på hjørnet eller den lokale fiskeforretningen, aldri vil ha verken ønske eller intensjon om noen utenlandsetablering.

5.2.2. Grunnleggende prinsipper bak HST

Hovedprinsippene bak Home State Taxation er forholdsvis enkle. Ordningen er innrettet på små og mellomstore bedrifter (SMB) med virksomhet i flere medlemsstater. Disse vil bli gitt anledning til å beregne et felles skattegrunnlag, etter skattereglene i morselskapets hjemstat. Alle selskapene i konsernet (hjemstatskonsern) skal medregnes.

I figuren under vil skattepliktig resultatet i alle datterselskapene bli beregnet etter skattereglene i Nederland. Nederland er hjemstat, og både det franske, svenske og engelske datterselskapet er en del av hjemstatskonsernet.

Figur 5: Selskapsstruktur under HST⁸⁸



⁸⁷ COM (2005) 551 Final, s. 11.

⁸⁸ Lodin & Gammie (2001), s. 22.

Det samlede skattegrunnlag vil deretter bli fordelt mellom gruppens selskaper i ulike medlemsstater på grunnlag av formelfordeling (se drøftelse i pkt. 6.4.1). Medlemsstatene anvender deretter nasjonale skattesatser på sin tildelte andel. I første omgang er HST foreslått som prøveordning over en 5-års periode.

Ordningen omfatter kun selskapsskatt. Andre skattetyper holdes utenfor. Siden pilotprosjektet er bygget på frivillighet må HST avtales mellom interesserte medlemsstater, enten bilateralt eller multilateralt. Kommisjonen har foreslått en HST-konvensjon, evt. som et tillegg til eksisterende skatteavtaler mellom deltagende medlemsstater.

5.2.3. Spesielle skattehindringer for SMB

De største skattehindringene for SMB er høye kostnader ved lovtilpasning og begrensede muligheter for resultatutjevning. Ved etablering i annet land er det ikke uvanlig at datterselskapet går med underskudd i en oppstartsperiode. SMB har ofte for dårlig finansiell plattform til å kunne bære tap over lengre perioder. De risikerer å ikke overleve oppstartsperioden. Små og mellomstore selskaper er derfor avhengige av å kunne trekke fra tap etter hvert som de oppstår.

Kostnader ved lovtilpasning slår særlig hardt ut for SMB. Undersøkelser har vist at totale tilpasningskostnader øker med selskapets størrelse. Relativ andel sett i forhold til omsetning er derimot mye høyere for mindre selskaper. Kommisjonens skatteundersøkelse fra 2004⁸⁹ viste at tilpasningskostnadenes andel av omsetningen var 2,6 % for SMB og 0,02 % for multinasjonale selskaper. Dette kan forklares med høye ”grunnkostnader” som relativt sett blir lavere jo høyere omsetning. I tillegg vil bare store selskaper drar nytte av stordriftsfordeler, f.eks. i form av felles informasjonsutveksling. Ikke overraskende viste den samme undersøkelsen at tilpasningskostnadene er høyere i selskaper som opererer på tvers av landegrensene, enn de som bare har aktivitet i et land.

⁸⁹ European Tax Survey, s. 23.

Det sentrale element ved ovtilpasning er kostnadssiden. Samtidig er det også viktig å poengtere at manglende kunnskap internt i SMB, vil være en hindring for etablering i andre medlemsstater. Multinasjonale selskaper har tilgang på en helt annen ekspertise enn det som normalt finnes i SMB. Begrensede muligheter for å orientere seg i andre lands skatteregler vil således i seg selv være en barriere.

5.2.4. Hva menes med hjemstat og hjemstatskonsern?

Hjemstat er det land der morselskapet er skattemessig hjemmehørende. Bare eksisterende selskaper med dokumentert skatteplikt til hjemstaten de to siste årene forut for ordningens implementering, forslås tillatt å delta.⁹⁰ Dersom det skulle være tvil om hvor selskapet er hjemmehørende eller spørsmål om evt. dobbelt bosetting, gir Kommisjonen anvisning på at ”tie-breaker regelen” i OECDs mønsteravtale art 4 (3) skal avgjøre spørsmålet.⁹¹

*”Når en annen person enn en fysisk person ifølge bestemmelsen i punkt 1, anses for bosatt (hjemmehørende) i flere kontraherende stater, skal den anses for hjemmehørende bare i den stat hvor setet for den virkelige ledelse befinner seg.”*⁹²

Det legges vekt på det materielle, og det avgjørende vil være hvor den faktiske ledelsen utføres. Formelle kriterier som f.eks. registrering er ikke avgjørende.⁹³ Mønsteravtalens kommentarutgave art. 4-24. gir utdypende forklaring: Vurderingen vil ha som mål å kartlegge hvor de viktige beslutningene i selskapet fattes. Normalt vil det være der hvor styret befinner seg. I følge kommentarutgaven er det ikke mulig å sette opp noen utfyllende regel. Vurderingen må bygge på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle.

Et annet sentralt spørsmål er hvilke selskap som tilhører hjemstatskonsernet. Det må avtales eierkriterier mellom deltagende land. Kommisjonen foreslår at krav til eierskap må nedfelles i HST-konvensjonen. I dag har medlemsstatene ulike eierkrav for å kvalifisere

⁹⁰ Kommisjonen (2005a), pkt. 20 b), s. 18.

⁹¹ MEMO/06/4.

⁹² Norsk oversettelse fra den nordiske skatteavtalen, st.prp. nr. 5 (1996-97):
<http://www.odin.no/fin/norsk/dok/regpubl/stprp/006005-030005/ved001-bn.html>

⁹³ Zimmer (2003), s. 130.


som (skatte)konsern. Kravene varierer fra 50 % - 100 % (se figur 4). Kravene i hjemstatskonvensjonen vil supplere og evt. erstatte når den nasjonale grensen er lavere enn medlemsstatenes regler.⁹⁴ Kommisjonen understreker at ingen selskap under noen omstendighet må tillates å delta i to hjemstatskonsern.

Morselskapet, dvs. det ledende selskap i et konsern kan ikke fritt bestemme hvilke datterselskaper som skal være med i ordningen. Deltagelse i pilotprosjektet vil skje etter prinsippet om "alle eller ingen".⁹⁵ Det er noe usikkert hva som vil skje dersom morselskapet flytter til et annet land.⁹⁶ Et alternativ er at hele hjemstatskonsernet trer ut av ordningen. Den andre tenkelige løsningen er at konsernet fortsetter i ordningen, men under en ny "hjemstats" skatteregler.

5.2.5. Hvilke selskaper inkluderes i prøveordningen?

Kommisjonen foreslår å bruke EUs generelle definisjon på SMB nedfelt i Kommisjonens rekommandasjon 2003/361/EC⁹⁷, og definisjonen skal være bindene for hele prøveperioden:

Figur 6: EUs definisjon av SMB

Selskaps-kategori	Antall ansatte	Omsetning	eller	Balanseførte verdier
Mellomstor	< 250	≤ € 50 million		≤ € 43 million
Liten	< 50	≤ € 10 million		≤ € 10 million
Mikro	< 10	≤ € 2 million		≤ € 2 million

Kommisjonen åpner for en rekke unntak, dvs. at en del selskaper kan bli holdt utenfor ordningen selv om de rent faktisk faller inn under en av definisjonene over. For det første kan medlemsstater velge å holde mellomstore bedrifter utenfor prøveordningen, for på den

⁹⁴ Kommisjonen (2005a), pkt. 15, s. 17.

⁹⁵ Kommisjonen (2005a), pkt. 20 a), s. 18.

⁹⁶ Kommisjonen (2005a), pkt. 20 g), s. 19.

⁹⁷ http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/index_en.htm

måten å redusere provenymessig risiko.⁹⁸ Den andre gruppens som forelås ekskludert, er visse selskapskonstruksjoner som f. eks enkeltmannsforetak og internasjonale partnerskap.⁹⁹ Det antas at slike foretak bare vil komplisere prosjektet samt at de har liten økonomisk betydning. For det tredje ser Kommisjonen det som lite egnet at europabaserte selskaper som indirekte eies av tredjeland deltar i prosjektet.¹⁰⁰ Hensikten er å begrense kompleksiteten i pilotprosjektet. Den fjerde gruppen som faller utenfor HST er særskilte sektorer. Konsern som har mer enn 10 % av omsetningen fra bransjer som shipping, bank, finans, forsikring, olje, gass og jordbruksaktiviteter kan risikere å falle utenfor ordningen.¹⁰¹ Det skyldes at disse sektorene ofte er gjenstand for spesielle skatteregler. Dessuten er flere av sektorene av utpreget nasjonal art, og ikke i ”målgruppen” for HST.¹⁰² Kommisjonen mener at deltagelse av bedrifter i nevnte sektorer vil føre til unødige komplikasjoner.

5.3. Felles konsolidert skattegrunnlag (FKS)

5.3.1. Bakgrunnen for forslaget

FKS ble første gang lansert av Kommisjonen i 2001. Kommisjonen er av den oppfatning at bare et felles konsolidert skattegrunnlag kan fjerne den grunnleggende skattehindringen i det indre marked som består av 25 ulike nasjonale skattesystemer:

*” Only providing multinational companies with a **consolidated corporate tax base** for their EU-wide activities will really, through a **single framework of company taxation**, systematically tackle the majority of the tax obstacles to cross-border economic activity in the Single Market.”¹⁰³*

⁹⁸ Kommisjonen (2005a), pkt. 8, s. 15.

⁹⁹ Kommisjonen (2005a), pkt. 11, s. 16.

¹⁰⁰ Kommisjonen (2005a), pkt. 10, s. 16.

¹⁰¹ Kommisjonen (2005a), pkt. 18, s. 18.

¹⁰² MEMO/06/4.

¹⁰³ Kommisjonen (2001a) s. 15.

5.3.2. Grunnleggende prinsipper bak FKS

FKS vil gi selskaper med etableringer i minst to medlemsstater, anledningen til å beregne et felles skattegrunnlag for konsernet basert på et **nytt felles sett med regler**. Det totale resultatet for konsernet fordeles til de ulike medlemsstatene etter en gitt fremgangsmåte (f.eks. ved formelfordeling). FKS vil erstatte dagens system med separat skattelegging og internprising etter armlengdeprinsippet. Deltagelse vil være tvungen for medlemsstatene, men frivillig for multinasjonale konsern. Multinasjonale konsern kan velge separat skattelegging etter eksisterende regelverk, eller beregne et felles skattegrunnlag etter nye regler.

5.3.3. Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group

I etterkant av ECOFINs¹⁰⁴ møte i september 2004, ble Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group¹⁰⁵ (heretter kalt "arbeidsgruppen") opprettet. Gruppen består av eksperter fra alle 25 medlemsstater, og deltagelse i gruppen innebærer ingen politiske forpliktelser. Alle medlemsstater har valgt å delta, selv de som er åpent kritiske til FKS.

Arbeidsgruppens oppgaver er først og fremst å diskutere tekniske løsninger i forbindelse med FKS. I første omgang er gruppen etablert for tre år, og møtes en gang i kvartalet. Målet er at arbeidsgruppens innsats skal føre frem til et lovutkast. Arbeidsgruppen får jevnlig innspill fra UNICE¹⁰⁶, som har etablert en task force under ledelse av Krister Andersson.

¹⁰⁴ ECOFIN er Rådet for økonomi- og finansministere, og er en av de viktigste divisjonene underlagt Ministerrådet. Det møtes gjennomsnittlig én gang i måneden for å diskutere den makroøkonomiske situasjonen i medlemsstatene, for å samordne EUs stilling i internasjonale finansinstitusjoner, og diskutere lovgivning med koordinert skattelovgivning, finansiell liberalisering og finansieringen av unionen. Mer informasjon om EUs institusjoner finnes på følgende hjemmeside:

http://www.europaveien.no/shownewsitem.asp?id=442&id_leftmenu=&category=145

¹⁰⁵ Informasjon om arbeidsgruppen, samt referat fra alle møter og utarbeidede arbeidsdokument finnes på eget internettområde:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#meetings:

¹⁰⁶ Union des Industries de la Communauté européenne (UNICE). Organisasjon som representerer næringslivet. Mer informasjon på følgende nettside: <http://www.unice.org/content/Default.asp?PageID=298>

Det er også etablert flere undergrupper som går mer i dybden på de ulike problemstillingene. Kommisjonen utarbeider arbeidsdokument som deretter diskuteres på de kvartalsvise møtene i arbeidsgruppen. I første omgang har arbeidsgruppen fått i mandat å jobbe med følgende problemstillinger: eiendeler/avskrivninger, tidfesting av kostnadsavsetninger, skattepliktig inntekt og internasjonale aspekter. I den videre fremstillingen følger en innføringen i noen av problemstillingene under diskusjon.¹⁰⁷

5.3.4. Grunnleggende skatteprinsipper

En grunnleggende sontring i alle skattesystem går mellom **rettferdighet** og **effektivitet**. Et av hovedargumentene for et felles skattegrunnlag er nettopp å sikre horisontal rettferdig på tvers av landegrensene. Skatteyttere med lik inntekt bør betale lik skatt.

Effektivitetshensyn/nøytralitet er også svært viktig innen selskapsbeskatning. Skattelegging som varierer etter hvor investeringen skjer, vil kunne styre investeringsatferden på en måte som er uheldig. Det går her et grunnleggende skille mellom kapitalimportnøytralitet (CIN) og kapitaleksportnøytralitet (CEN).¹⁰⁸ Kapitalimportnøytralitet innebærer at alle investorer i et land skal skattes likt uavhengig av bosted. Det oppnås når alle land skatter territorialprinsippet, dvs. etter kilde. Kapitaleksportnøytralitet betyr på sin side at alle investorer i et land kan skattes likt uavhengig av hvor i verden investeringen skjer. Denne formen for nøytralitet oppnås når det skattes etter bosted, dvs. etter globalinntektsprinsippet. I dagens EU skattes det etter begge prinsipper og de to formene for nøytralitet kan ikke begge innfris. Et felles skattegrunnlag vil et stykke på vei fjerne den tradisjonelle konflikten mellom de to nøytralitetsprinsippene. Med hensyn til beregning av selve skattegrunnlaget oppnås både CIN og CEN innen EU.¹⁰⁹ Det skyldes at regler for beregning av skattegrunnlaget er felles for alle investorer i alle EU-stater. FKS vil derimot

¹⁰⁷ Redegjørelsen vil i hovedsak bygge på Kommisjonen (2006) og Arbeidsgruppens statusrapport fra 15 nov 2005 (CCCTP\WP\020\doc\). I tillegg er det hentet informasjon fra arbeidsdokument og undergruppene møterapporter.

¹⁰⁸ Zimmer (2003), s. 70.

¹⁰⁹ CCCTB\WP\001Rev1\doc\en, s. 4.

ikke føre til full nøytralitet. Så lenge skattesatsene ikke harmoniseres er full nøytralitet umulig.

Hensyn som er særlig fremhevet av Kommissjonen er **enkelhet, transparens og forutsigbarhet**. Jo enklere et skattegrunnlag er, jo lavere blir administrasjonskostnader og kostnader ved lovtilpasning. Reglene må også være klare og lettfattelige – transparente. Ikke minst er det viktig at reglene skaper forutsigbarhet av hensyn til bedriftenes strategiske planlegging. I tillegg er forutsigbarhet viktig for at bedriftenes beregning av skattekostnader og medlemsstatene mulighet til å estimere skatteinntekter. Nye skatteregler må også være lette å **håndheve**, og samtidig vanskelig å unndra seg. Det er også viktig at reglene er **fleksible** i den forstand at de kan tilpasses endringer i forretningspraksis etc. Andre hensyn som må vektlegges er **konsistens og sammenheng**. Det betyr at to transaksjoner av samme kommersielle karakter bør ha likt skattemessige utfall. Et eksempel er at leasing eller kjøp av anleggsmidler bør gi samme skattemessige resultat.¹¹⁰

5.3.5. Reglenes tekniske innhold

Eiendeler og avskrivning: Balanseførte eiendeler kan deles inn i tre hovedgrupper: anleggsmidler, omløpsmidler og forskuddsbetalte kostnader. Anleggsmidler kan igjen deles opp i tre undergrupper: materielle, immaterielle og finansielle eiendeler. Det knytter seg noen hovedspørsmål til behandlingen av anleggsmidler: definisjon, tidfesting (når skal en eiendel innregnes?), verdifastsettelse, regler for avskrivning (satser og livsløp)

Undergruppen (UG1) har identifisert og drøftet ulike problemstillinger i forbindelse med eiendeler og avskrivninger. UG1 har blitt enige om en definisjon på avskrivbare eiendeler¹¹¹ og behovet for definisjon av tidspunktet for innregning av en eiendel. UG1 har også identifisert behovet for en tilnærmingstype for immaterielle eiendeler. Det er spesielt skillet mellom egenproduserte og kjøpte immaterielle eiendeler som er

¹¹⁰ CCCTB\WP\001Rev1\doc\en, s. 5.

¹¹¹ Definisjonen er ikke offentliggjort i noen av arbeidsgruppens dokumenter. Undergruppenes arbeidsdokumenter blir ikke publisert.

problematisk. Den grunnleggende problemstilling er hvilke aktiviteter i produksjonsprosessen (f. eks. av et dataprogram) som skal tillates balanseført og hva som må kostnadsføres direkte.

Et tema det har vært stor diskusjon om i arbeidsgruppen er individuelle avskrivninger kontra gruppeavskrivninger. Individuelle avskrivninger innebærer at hvert enkelt anleggsmiddel må identifiseres og avskrives separat. Ved gruppeavskrivninger er det gruppens totale verdi som avskrives. Gruppeavskrivninger må ikke forveksles med saldoavskrivning, som er et uttrykk for hvordan avskrivningene skal beregnes. Kommisjonen er overbevist om at gruppeavskrivninger er den klart beste løsningen, men mener de ulike synene bør tas til følge i et mulig kompromiss med hensyn til gruppenes størrelse.¹¹²

Tidfesting av kostnadsavsetninger: Denne undergruppen (UG2) arbeider med spørsmålet om en kostnadsavsetning skal gi rett til skattemessig fradrag eller om fradrag først tillates når kostnaden er endelig pådratt. Dette er et tidfestingsspørsmål som "bare" innebærer et tidstap for skattemyndighetene ved å innfri et fradrag for tidlig. For visse typer avsetninger kan det derimot dreie seg om store beløp, og skattereglene på dette området vil være av stor betydning for både skatteyter og skattemyndigheter.¹¹³ Et eksempel som nevnes er periodiseringsmuligheter for miljøopprydninger, f. eks. kostnader ved nedstegning av et oljefelt.

Undergruppen (UG2) har gjort gode fremskritt vedrørende definisjoner, og man har valgt å bygge videre på definisjoner fra IAS/IFRS: "*«Avsetning» er en forpliktelse med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp. «Forpliktelse» er en eksisterende plikt for foretaket som oppstår av tidligere hendelser...*"¹¹⁴

¹¹² Kommisjonen (2006), s. 14.

¹¹³ For bedrifter er det en stor fordel å få skattefradraget så tidlig som mulig.

¹¹⁴ Disse definisjonene er hentet fra IAS 37 pkt. 10.

Det har vist seg vanskelig å samordne de ulike nasjonale regelsettene på området, og Kommisjonen har derfor gitt uttrykk for at de anser det mest fordelaktig å etablere en generell definisjon av fradragsberettigede avsetninger supplert av en liste over ikke-fradragsberettigede unntak.¹¹⁵

Fastsettelse av skattepliktig inntekt: Den tredje undergruppen (UG3) har identifisert hovedfokus på følgende oppgaver: definisjoner av skattepliktige inntekter/kostnader og valg av metode for fastsettelse av skattegrunnlag. UG3 har utformet utkast til inntektsdefinisjon¹¹⁶:

"Income is the gross inflow of economic benefits of an entity when those inflows result in the increase of equity, other than increases relating to contributions from equity participants. All income realised during a tax period is taxable unless otherwise defined".¹¹⁷

Definisjonen krever at transaksjonen må påvirke egenkapitalen. Det fører over i et tema som har vært grundig diskutert både i UG3 og i Arbeidsgruppen som helhet, nemlig valg av metode for fastsettelse av skattepliktig inntekt. Det har blitt drøftet to mulige fremgangsmåter:

- a) **"Profit and loss method"**: skattegrunnlaget beregnes etter differansen mellom skatterelaterte inntekter og kostnader.
- b) **"Balance Sheet Method"**¹¹⁸: skattegrunnlaget beregnes etter differansen mellom verdier i åpnings- og sluttbalansen. Det utarbeides en egen skattebalanse.

¹¹⁵ Kommisjonen (2006), s. 15.

¹¹⁶ Første del av inntektsdefinisjonen er sterkt inspirert av IAS 18 pkt. 7.

¹¹⁷ CCCTP\WP\034\doc\en, pkt. 7, s. 2.

¹¹⁸ Denne metoden innebærer en egen bokført skattebalanse (som noe annet enn balansen i finansregnskapet). Dette er en fremgangsmåte som er utviklet i Tyskland., og det er utarbeidet et eget arbeidsdokument som beskriver systemet mer inngående: CCCTP\WP\016\doc\en.

5.3.6. Konsolidering

Konsolidering er et begrep som er hentet fra regnskap, og betyr at man legger sammen resultatet for alle selskapene i en gruppe etter å ha eliminert alle interne transaksjoner. Det totale resultatet for gruppen vil være det samme med og uten konsolidering. Resultatet for de ulike selskapene i konsernet er derimot ikke like. Figur 7 viser hvordan resultatene endres med og uten konsolidering

Figur 7: Eksempel som viser konsolidering mellom to selskaper

<p>SELSKAP A (Land X)</p> <p>INNTEKT € 100,-</p>	<p>Salg av vare</p> <p>→</p>	<p>SELSKAP B (Land Y)</p> <p>KOSTNAD € 100,-</p>
<p>RESULTAT A (UTEN ELIMINERING)</p> <p>Inntekter: 1000</p> <p>Inntekt fra B: 100</p> <p><u>Kostnader: - 500</u></p> <p>RESULTAT: 600</p>	<p>TOTALT</p> <p>Inntekter = 2100</p> <p>Kostnader = 1100</p> <p>Resultat = 1000</p>	<p>RESULTAT B (UTEN ELIMINERING)</p> <p>Inntekter: 1000</p> <p>Kostnader: - 500</p> <p>Kostnad fra A: - 100</p> <p>RESULTAT: 400</p>
<p>RESULTAT A (MED ELIMINERING)</p> <p>Inntekter: 1000</p> <p>Inntekt fra B: 100</p> <p><u>Kostnader: - 500</u></p> <p>RESULTAT: 500</p>	<p>TOTALT</p> <p>Inntekter = 2000</p> <p>Kostnader = 1000</p> <p>Resultat = 1000</p>	<p>RESULTAT B (MED ELIMINERING)</p> <p>Inntekter: 1000</p> <p>Kostnader: - 500</p> <p>Kostnad fra A: - 100</p> <p>RESULTAT: 500</p>

Hovedargumentet bak konsolidering er at det fjerner behovet for beregning og dokumentasjon av internpriser. De vil uansett bli eliminert når konsernets totale skattepliktige resultat beregnes.

Et konsolidert konsern vil imidlertid ikke fjerne internhandel mellom beslektede selskap. Reelle resultater i de ulike enhetene er et viktig måleparameter som konsernet er avhengig av. Konsernet vil på lik linje med i dag fortsette å prise varer og tjenester som beveger seg mellom ulike enheter i konsernet. Det er kun i skattesammenheng at konsernet behandles som en felles enhet gjennom eliminering av interne transaksjoner.

Konsolidering er et viktig element i arbeidet med å utvikle et felles skattegrunnlag for multinasjonale selskaper i EU. Både Kommisjonen og EU-parlamentet har hele tiden vært sterke tilhenger av konsolidert skattegrunnlag. Kommissær László Kovács uttrykte Kommisjonens syn på en pressekonferanse 5. april 2006:

“Second, the Commission is convinced that the base should be introduced from the very beginning as a consolidated tax base. We believe that this approach will bring the greatest benefits to the Internal Market, as only the consolidation will solve the problems associated with the lack of cross-border loss relief or transfer pricing.”

5.4. Fordeling av beregnet skattegrunnlag

5.4.1. Innledning

EU skal ikke bare enes om regler for å beregne et felles konsolidert skattegrunnlag. Dette grunnlaget skal deretter fordeles mellom medlemsstatene. Det er i hovedsak to fordelingsmetoder som kan bli aktuelle i EU: global formelbasert fordeling¹¹⁹ (heretter formelfordeling) og fordeling etter merverdi.

5.4.2. Fordeling etter formelfordeling

Systemet ble opprinnelig utviklet i USA mot slutten av 1800-tallet i forbindelse med byggingen av den transkontinentale jernbanen. I stedet for å beskatte verdien av jernbanemateriellet som befant seg i hver enkelt stat, utviklet man et system der jernbanens

¹¹⁹ I USA kalles formelfordeling ”formulary apportionment” og i Canada ”formulary allocation”. Uttrykket global formelbasert fordeling er hentet fra OECDs retningslinjer i norsk oversettelse. I denne avhandlingen brukes imidlertid uttrykket formelfordeling.

totale eiendomsverdi ble fordelt ut på de enkelte statene etter en fordelingsnøkkel. I 1920 slo Høyesterett for første gang fast at formelfordeling ikke var konstitusjonsstridig. I løpet av 1930-årene hadde de fleste amerikanske stater innført formelfordeling med støtte fra industrien.

Etter hvert ble det også lovfestet en standard gjennom The Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (UDITPA) fra 1957. Denne fastsatte en formel basert på tre faktorer: eiendeler, lønnskostnader og omsetning ("Massachusetts-formelen"). I 1967 ble Multistate Tax Commission (MTC)¹²⁰ stiftet av statene ved avtale¹²¹. Statene har avtalt å jobbe mot en rettferdig fordeling av felles skattegrunnlag og et mest mulig ensartet og kompatibelt skattesystem. Siden 1980-tallet har flere stater innført en formel som legger større vekt på omsetning enn lønnskostnader og eiendeler ("omsetningsformelen").¹²² I Canada er en to-faktor formel det mest vanlige, der lønnskostnader og omsetning teller like mye ("Canada-formelen"). De enkelte faktorene omtales nærmere i pkt. 6.4.4.

Figur 8: Oversikt over ulike formler

"Massachusetts-formelen"	"Omsetningsformelen"	"Canada-formelen"
1/3 eiendeler 1/3 lønnskostnader 1/3 omsetning	1/4 eiendeler 1/4 lønnskostnader 1/2 omsetning	1/2 lønnskostnader 1/2 omsetning

¹²⁰ Se organisasjonens hjemmeside for mer informasjon: <http://www.mtc.gov/>

¹²¹ Multistate Tax Compact.

¹²² I dag anvender 23 stater "omsetningsformelen", mens 14 stater fortsatt benytter "Massachusetts-formelen". 8 stater benytter en annen form for fordeling mellom faktorene, mens 5 stater ikke har inntektsbeskatning for selskaper.

I Europa har det historisk vært sterk motstand og skepsis mot formelfordeling. Det skyldes i all hovedsak en praksis med beskatning på utenlandske selskaper etter prinsippet formelfordeling som vokste frem i USA, og spesielt i staten California, på 1960- og 70-tallet. Ordningen vakte stor oppsikt og harme blant de fleste OECD-landene. To kjente rettssaker ble ført for amerikansk Høyesterett. Den ene var Container-dommen fra 1983¹²³, mens den mest kjente er Barclays Bank-dommen¹²⁴ fra 1993. I begge tilfellene medførte høye lønninger, eiendomspriser og salgspriser i California at det ble beregnet et høyt skattegrunnlag i denne staten. Spesielt dommen om Barclays Bank førte til et stort rabalder. Som en form for gjengjeldelse truet britiske skattemyndigheter med straffetiltak mot amerikanske selskaper med virksomhet i Storbritannia.¹²⁵

5.4.3. Fordeling etter merverdi

En annen måte å fordele et felles skattegrunnlag på, er fordeling etter merverdi. Kommisjonen omtaler denne metoden for første gang i 2001¹²⁶, etter at Lodin & Gammie¹²⁷ beskrev metoden i forbindelse med HST. Merverdi er et uttrykk for et selskaps økonomiske aktivitet på et forretningssted. I utgangspunktet vil merverdien utgjøre summen av betaling for produksjonsfaktorene arbeid og kapital. Arbeidsfaktoren utgjøres hovedsaklig av lønnsutbetalinger. Renter, leie og overskudd er de viktigste elementene i kapitalfaktoren (godtgjørelse som på en eller annen måte tilfaller kapitaleieren). Summen av arbeids- og kapitalfaktorene kan beregnes etter to forskjellige metoder: substraksjonsmetoden og addisjonsmetoden. Begge metodene skal gi samme resultat (se figur 9):

¹²³ Container Corp. of America v. Franchise Tax Board of California 463 U.S. 159 (1983).

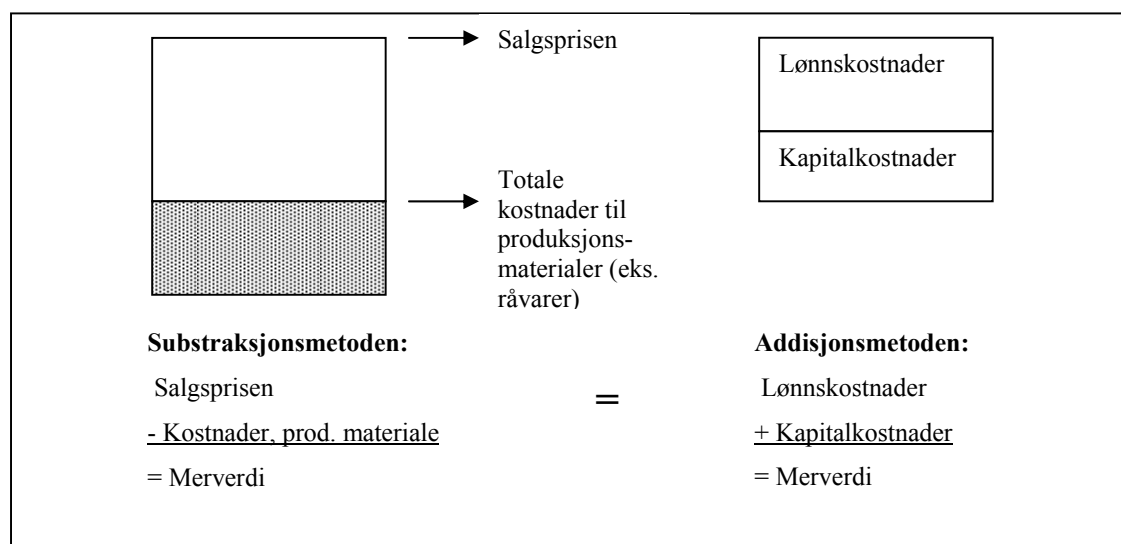
¹²⁴ Barclays Bank PLC v. Franchise Tax Board of California 512 U.S. 298 (1994).

¹²⁵ Bjerke (1997), s. 105.

¹²⁶ Kommisjonen (2001b), pkt. 17.3, s. 414.

¹²⁷ Lodin & Gammie (2001), s. 47.

Figur 9: Beregning av merverdi etter substraksjons- og addisjonsmetoden



Utgangspunktet for beregning av merverdi vil være bedriftenes innrapportering av merverdiavgift med noen justeringer (eng: Value Added Tax - VAT).¹²⁸ Eksport må blant annet inkluderes i grunnlaget, og import ekskluderes.¹²⁹ Oppsummert kan man si at bedriftens merverdi er differansen mellom grunnlaget for utgående og inngående merverdiavgift. Metoden er uprøvd i de land som benytter formelfordeling (USA har ikke mva.). I EU er det en del forhold som taler for at dette kunne være en fornuftig fordelingsnøkkel. Grunnlaget er langt på vei ferdig utviklet gjennom eksisterende harmonisering av merverdiavgift, og kan lett tilpasses til formålet. Ved å bruke merverdi som grunnlag, har man i realiteten kombinert lønnskostnader og kapitalavkastning i en formel. Undersøkelser har vist at lønnsfaktoren utgjør så mye som 2/3 av total merverdi. Resultatet kan derfor fort bli at fordeling etter merverdi medfører en vridning fra selskapsskatt til skatt på arbeid.¹³⁰

¹²⁸ Merverdiavgift er en indirekte skatt som legges på forbrukeren. EU har foretatt en omfattende harmonisering av reglene for merverdiavgift. Se følgende internettside for mer informasjon om mva. i EU: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm

¹²⁹ For mer informasjon om fordeling etter merverdi, se Martens-Weiner (2004) s. 47 -50 og Lodin & Gammie (2001) s. 47-49.

¹³⁰ Martens-Weiner (2005), s. 48.

6. VURDERING/ANALYSE

6.1. Innledning

Problemstillingen i første del av drøftelsen (pkt. 6.2) er om forslagene fra Kommisjonens vil føre til færre skattehindrenger. Konklusjonene vil bl.a bygge på en konsekvensanalyse¹³¹ utarbeidet i forbindelse med HST. Eventuelle besparelser under FKS er ennå ikke kvantifisert i en lignende rapport, og analysen av FKS blir derfor av mer generell karakter. I pkt. 6.3 følger en drøftelse av en del grunnleggende problemstillinger i forbindelse med FKS. Deretter vil ulike spørsmål i forbindelse med formelfordeling bli analysert i pkt 6.4.

6.2. Fører skattereformen til færre skattehindrenger?

6.2.1. Internprising

Både HST og FKS vil langt på vei løse dagens problemer med internprising.¹³² HST innebærer ingen konsolidering mellom selskapene i gruppen, mens under FKS vil alle interne transaksjoner bli eliminert (se beskrivelse i pkt. 5.3.6). FKS vil eliminere internprisingsproblematikk mellom EU-selskaper i samme konsern. Manglende konsolidering under HST vil bety at interne transaksjoner fortsatt vil påvirke de ulike fordelingsfaktorene (eks. omsetning). Selve skattegrunnlaget blir derimot ikke påvirket av internpriser. Det er hjemstatkonsernets totale resultat som er avgjørende.¹³³ Fra et resultatsperspektiv vil transaksjoner mellom gruppens medlemmer nulle hverandre ut på akkumulert nivå.

Ordinære prinsipper for internhandel vil derimot fortsatt gjelde ved handel mellom EU-konsern og beslektede selskap i tredjeland (dvs. land som ikke er med i EU). Justering av internpriser og potensiell dobbeltbeskatning vil dermed fortsatt være en problemstilling, men i redusert omfang.

¹³¹ Ref. Kommisjonen (2005b).

¹³² Kommisjonen (2001b), s. 380.

¹³³ Lodin & Gammie (2001) s. 33.

I dag må integrerte konsern operere som om de var skattemessig selvstendige enheter. Det kan på mange måter virke kunstig at beslektede selskap skal operere som om de var uavhengige. Et konsern vil styres etter andre prinsipper og forretningsmessige vurderinger vil bygge på andre forutsetninger enn mellom uavhengige selskaper. Under FKS kan man dermed si at multinasjonale selskaper kan operere mer i tråd med økonomiske realiteter. Dermed forsvinner også problemet med å sammenligne internpriser med hypotetiske uavhengige transaksjoner.¹³⁴ Det betyr at behovet for dokumentasjon av internpriser ikke lenger er til stede. Et argument som anføres til fordel for nasjonale skattemyndigheter er at mulighetene for profit shifting forsvinner (se pkt. 2.2.3).¹³⁵ Store ressurser som i dag brukes til kontroll av internpriser kan i så fall kanaliseres til andre områder.

6.2.2. Kostnader ved lovtilpasning for næringslivet

Forventning om betydelig kostnadsreduksjon i forbindelse med lovtilpasning er et av hovedargumentene som benyttes til fordel for både HST og FKS. Multinasjonale konsern må i dag forholde seg til opptil 25 ulike sett med skatteregler. Reformen vil medføre et felles sett med regler for alle medlemsstatene, enten ved hjemstatens skatteregler eller FKS-regler. I utgangspunktet synes derfor mulighetene for kostnadsbesparelser gode. Den videre drøftelsen vil belyse mulighetene for kostnadsbesparelser under henholdsvis HST og FKS.

Kommisjonen har forsøkt å estimere hvilke besparelser som HST kan føre til for SMB.¹³⁶ I følge Kommisjonens rapport så er 26 % av bedriftenes (både SMB og større selskaper) kostnader ved lovtilpasning relatert til internasjonal aktivitet. Det er denne andelen som forventes å bli påvirket av HST. Etablering i andre medlemsstater vil forenkles ved at SMB vil kunne forholde seg til allerede kjente skatteregler fra hjemstaten, men et visst nivå på tilpasningskostnader ved utenlandsetableringer må fortsatt forventes. Mulige kostnadsbesparelser er tallfestet til € 70 mill. (0,00081 % av EU BNP)¹³⁷. Dette tallet er

¹³⁴ Martens-Weiner (2006a), s. 41.

¹³⁵ Martens-Weiner(2006a), s. 40.

¹³⁶ Kommisjonen (2005b) s. 49 flg.

¹³⁷ Kommisjonen (2005b) s. 51.

kun et estimat, og er dermed forbundet med stor usikkerhet. Det forventes ikke store kostnader ved å innføre HST. Selve hovedpoenget med ordningen er at selskaper skal få forholde seg til allerede kjente skatteregler fra hjemstaten. Kommisjonens konklusjon at dermed at kostnadene ved lovtilpasning vil reduseres. Interesseorganisasjoner¹³⁸ som representerer små og mellomstore bedrifter støtter også dette synet, og mener at HST vil stimulere etablering over landegrensene.

Forutsetningene ved innføringen av FKS vil være annerledes enn under HST. Det skyldes at FKS innebærer implementering av et helt nytt regelverk. Det er et element som er relativt dårlig belyst av Kommisjonen. Innføring av alle nye regelverk, og i alle fall av en slik omfattende karakter, krever enorme ”grunnkostnader”. Selv om det kan antas at mange av de grunnleggende prinsippene vil være kjent fra nasjonal lovgivning, må det nødvendigvis bli avvik på en del områder. Konsernet må tilpasse rapportering og andre rutiner til nye regler. Det medfører både interne kostnader, og kostnader ved juridisk og økonomisk konsulentbistand. OECDs retningslinjer¹³⁹ har spesielt fremhevet behovet for intern informasjon og dokumentasjon i FKS-konsernet.

Internprising har eksistert i mange år og er godt innarbeidet hos de fleste multinasjonale selskaper. FKS vil kreve ny kompetanse, som det vil ta både tid og store ressurser å opparbeide. På den annen side vil det være urimelig å avskrive en ordning fordi oppstartskostnadene er store, dersom besparelsene på lang sikt er større.

Et moment som er fremhevet av næringslivet, er behovet for ”one-stop-shop”¹⁴⁰. Poenget er at konsern bare skal måtte forholde seg til skattemyndighetene i en medlemsstat. Det betyr en selvangivelse for hele konsernet og et land som ansvarlig for skatterevisjonen.

¹³⁸ Se bl.a.. pressemelding fra UEAPME (European Association of Craft Small and Medium-sized Enterprises) 11 juni 2004. UEAPME representerer i følge sin egen hjemmeside 11 mill. bedrifter som sysselsetter ca. 50 mill. mennesker i Europa. <http://www.ueapme.com/EN/index.shtml>

¹³⁹ OECDs retningslinjer, pkt. 3.69, s. III-23.

¹⁴⁰ UNICE, “Comments on document CCCTB\WP\036”.

Temaet er under diskusjon i arbeidsgruppen.¹⁴¹ I følge UNICE er prinsippet om ”one-stop-shop” en forutsetning for kostnadsbesparelser.

6.2.3. Kostnader for skattemyndighetene

Kostnader ved lovtilpasning har to sider, som må avveies mot hverandre – kostnadene hos skatteyttere og håndhevingskostnader hos nasjonale skattemyndigheter. Reformen vil kanskje medføre kostnadsreduksjoner hos skatteyterne, men hva vil skje med skattemyndighetens kostnader for å vedlikeholde systemet? Kommisjonen har så langt ikke gjort noe forsøk på å tallfeste eventuelle økte administrasjonskostnader for nasjonale skattemyndigheter.

Selv om HST i første omgang er foreslått som en prøveordning vil det innebære et nytt regelsett som lokale skattemyndigheter må forholde seg til. Bi- eller multilaterale avtaler mellom medlemsstatene må etableres, og deretter formidles og forstås av skatteadministrasjonen. En viss kunnskap om skattereglene i andre medlemsstater må opparbeides, og nye rutiner blir nødvendig. I tillegg vil HST fungere parallelt med internprising etter armlengdeprinsippet. Det kan dermed vanskelig unngås at administrasjonskostnadene vil øke for deltagende medlemsstater. Kommisjonen tar også høyde for økte kostnader, men sier følgende:

*”One should not reject an innovative idea only because it would perhaps result in a slight additional cost for administration.”*¹⁴²

Det er mulig at medlemsstatene ikke vil ta like lett på spørsmålet. Det må antas at flere av landene vil argumentere med at kostnadene ville være for store til å være et pilotprosjekt, og ta fokus fra andre viktige skattespørsmål.

¹⁴¹ CCCTB\WP\036\doc\en.

¹⁴² MEMO/06/4, 10. januar 2006.

Innføring av FKS vil medføre en stor belastning for nasjonale skattemyndigheter i en oppstartsperiode. Kostnadene må også antas å bli svært høye på EU-nivå. Nasjonale skattemyndigheter har opparbeidet kunnskap om internprising gjennom flere tiår. Deler av denne kunnskapen er utvilsomt viktig ved forståelsen av nye regler, men det er ikke til å stikke under en stol at FKS innebærer et fundamentalt systemskifte. Det vil ofte oppfattes som smertefullt å innføre omfattende reformer av denne art. Skeptiske medlemsstater vil med all sannsynlighet fremheve kostnadselementet som et tungt argument mot reformen.

6.2.4. Muligheter for inntektsutjevning

FKS- reformen vil føre til full resultatutjevning mellom selskaper i samme konsern. Rettssaker av typen Marks & Spencer og Oy AA vil dermed høre fortiden til. I forhold til HST ligger det en begrensning i hjemstatens regelverk. Selskapene i konsernet vil bli behandlet etter konsernskattereglene i de enkelte hjemstater (se figur 4). Det er noen få land som ikke har spesielle resultatutjevningsregler for konsern (Belgia, Litauen, Ungarn, Slovakia, Hellas, Estland og Tsjekkia).

Det er blitt gjort forsøk på å beregne hvilken tallmessig effekt økte muligheter for resultatutjevning vil kunne ha for SMB. Kommisjonen har anslått at det kan dreie seg om så mye som € 2,4 til 3,4 mrd. per år for eksisterende internasjonale SMB-grupper.¹⁴³ Samtidig estimeres det at 30-40 % av dagens internasjonale SMB-grupper vil kunne dra nytte av økte resultatutjevningmuligheter gjennom HST.¹⁴⁴ Tallene bør leses med forbehold, da mange faktorer vil kunne påvirke det reelle utfallet. Mellomstore bedrifter foreslås blant annet holdt utenfor pilotprosjektet. En undersøkelse utført ved Handelshögskolan i Stockholm viser tilsvarende resultater.¹⁴⁵ HST ble forsøkt simulert for en gruppe relativt store svenske selskaper, og samlet skattekostnad ble redusert. Årsaken var hovedsaklig bedre muligheter for resultatutjevning. Selv om det ikke er gjort

¹⁴³ Kommisjonen (2005b), s. 45.

¹⁴⁴ Kommisjonen (2005b), s. 46.

¹⁴⁵ Kommisjonen (2005a), s. 11.

lignende besparingsestimater under FKS, antas resultatene å peke i samme retning. Konklusjonen er dermed at reformen fører til reduserte skattekostnader.

En eventuell reduksjon i beregnede skatter er utvilsomt gode nyheter for skatteyter. Medlemsstatene vil på sin side sitte igjen med regningen i form av reduserte skatteinntekter. Det kan argumenteres for at økt internasjonalisering vil føre til økonomisk vekst, som igjen føre til økte skatteinntekter for medlemsstatene. Bekymring for reduserte skatteinntekter vil uansett skape usikkerhet og uforutsigbarhet. Noen medlemsstater vil nok derfor velge å innta en negativ holdning.

6.2.5. Dobbeltskatning

Eksisterende bilaterale skatteavtalen vil under HST ikke anvendes på transaksjoner mellom selskap i samme hjemstatskonsern.¹⁴⁶ Skattavtalen skal fortsatt anvendes på de aspekter av skatteavtalen som ikke faller inn under HST (f.eks. andre skattetyper). Det mest naturlige er at inntekter fra tredjeland faller utenfor pilotprosjektet, og skattes etter eksisterende avtaler.

Når det gjelder FKS legger Kommisjonens forslag opp til at ordningen bare skal omfatte inntekt og forretningsdrift **innenfor EUs sine territoriale grenser** – EUs Waters Edge¹⁴⁷. Regler for å håndtere grensesnitt mellom skatteytere innenfor og utenfor FKS-jurisdiksjonen er svært viktig når det skal etableres regler for beregning av et felles skattegrunnlag. I internasjonal skatterett er motvirkning av dobbeltskatning et grunnleggende mål, som må videreføres ved en evt. innføring av FKS. Det er identifisert tre problemstillinger i forbindelse med ordningens territoriale begrensing¹⁴⁸:

¹⁴⁶ Kommisjonen (2005a), s. 20.

¹⁴⁷ Uttrykket Waters Edge har sin opprinnelse i USA og innebar at multinasjonale selskaper hjemmehørende i en amerikansk stat kunne velge å holde sine utenlandske selskaper utenfor unitary taxation, se drøftelse i pkt. 6.3.3. Stater med waters edge-rapportering holder inntekt fra utenlandske selskaper utenfor beregning av skattegrunnlag, og føderale regler styrer beskatning av internasjonale inntekter.

¹⁴⁸ CCCTB\WP\026\doc\en, pkt. 5, s. 3.

- a) Inntekt opptjent av selskaper, hjemmehørende **innenfor** FKS-jurisdiksjonen, fra inntektskilder **innenfor** FKS-jurisdiksjonen.
- b) Inntekt opptjent av selskaper, hjemmeførende **innenfor** FKS-jurisdiksjonen, fra inntektskilder **utenfor** FKS-jurisdiksjonen.
- c) Inntekt opptjent av selskaper, hjemmehørende **utenfor** FKS-jurisdiksjonen, fra inntektskilder **innenfor** FKS-jurisdiksjonen.

Inntekt i gruppe a) vil som hovedregel beskattes etter FKS. Et mulig unntak vil kunne bli aktuelt dersom arbeidsgruppen finner at visse inntekter ikke er skattepliktige. Inntekter i gruppe b) og c) er atskillig mer krevende. Spørsmålet er om skattelegging etter FKS skal følge territorialprinsippet eller globalinntektsprinsippet (se drøftelse i pkt. 3.2.2). EUs waters edge kan enten utelate inntekt etter territorialprinsippet eller inntekten kan inkluderes og deretter gi kredit for skatt betalt til tredjeland etter globalinntektsprinsippet. En problemstilling av særlig interesse er hvordan de eksisterende bilaterale skatteavtalene skal fungere i forhold til et ”multinasjonal skattegrunnlag”.

6.3. Problemstillinger knyttet til FKS

6.3.1. Diskusjonen rundt grunnleggende skatteprinsipper

På det første møtet i arbeidsgruppen var grunnleggende skatteprinsipper oppe til diskusjon.¹⁴⁹ Kommisjonen mener det vil være umulig for medlemsstater å enes om et felles skattegrunnlag uten at det først er en bred enighet rundt grunnleggende skatteprinsippene. Det er derimot ikke utarbeidet noen erklæring om hvilke prinsipper som skal legges til grunn for FKS eller hvordan avveiningen mellom ulike prinsipper bør være. Arbeidsgruppen nøyer seg med å gjøre rede for en del grunnleggende skatteprinsipper, etter den oppfatning at en ”*informal approach*”¹⁵⁰ er tilstrekkelig.

¹⁴⁹ CCCTP\WP\001Rev1\doc\en.

¹⁵⁰ CCCTP\WP\020\doc\en, pkt. IV, s. 5.

Skattelegging er som alle andre politiske prosesser, en avveining mellom ulike interesser. Ulikhetene i nasjonale skatteregler er resultat av en politisk og historisk utvikling over svært lang tid.¹⁵¹ En viktig forklaringsfaktor er ulik vektlegging av kolliderende hensyn. En annen forklaring kan være at skatteregler er resultat av en mer eller mindre tilfeldig historisk utvikling. Konklusjonen, uansett årsak, er at medlemsstatenes skattesystemer i dag vektlegger grunnleggende skatteprinsipper forskjellig.

Kommisjonen uttaler altså at felles oppfatning av grunnleggende skatteprinsipper er en forutsetning for FKS. Hvorfor blir det da ikke ført en bred og prinsipiell diskusjon i arbeidsgruppen? Den offisielle forklaringen om at det ikke er nødvendig, virker mildt sagt underlig i lys av arbeidsgruppens svært detaljerte diskusjoner om andre temaer.

En grundig diskusjon om grunnleggende skatteprinsipper, ville med all sannsynlighet brakt en del fundamentale motsetninger til overflaten. Det er en kjensgjerning at flere av medlemsstatene i utgangspunktet er åpent motstandere av FKS (se nærmere drøftelse i pkt. 7.1.2). Kanskje er det slik at Kommisjonen rett og slett ikke ønsker en diskusjon som kan føre til steile fronter. En opprivende meningsutveksling i arbeidsgruppen ville sannsynligvis vært som bensin på bålet for reformens kritikere.

Kommisjonen har fremhevet hensynet til enkelhet.¹⁵² For å oppnå enkelhet må man være villig til å inngå noen kompromiss. Det betyr bl.a at medlemsstatene ikke kan få gjennomslag for alle aspekter i nasjonale regelverk. Det er åpenbare problemer med å plassere 25 nasjonale skatteeksperter i samme arbeidsgruppe. Noen vil garantert være mer opptatt av å misjonere over fortreffeligheter i eget skattesystem fremfor å tenke nytt. Arbeidsgruppens delrapport fra 2005 avdekket da også slike tendenser.¹⁵³ Nasjonale skatteeksperter, må ta inn over seg FKS's grunnleggende målsetting: Det skal bli enklere å være skatteyder i EU.¹⁵⁴

¹⁵¹ Gammie (2005), pkt. 2.4, s. 18.

¹⁵² Kommisjonen (2006), s. 14.

¹⁵³ CCCTP\WP\020\doc\en, pkt. 44, s. 12.

¹⁵⁴ Kommisjonen (2001c), s. 9.

6.3.2. Forholdet mellom FKS og internasjonale regnskapsstandarder

EU har harmonisert regnskapsregler gjennom IFRS-forordningen¹⁵⁵ som trådte i kraft 1.1.2005.¹⁵⁶ Den krever at alle børsnoterte selskaper skal avlegge årsregnskap (finansregnskap) i samsvar med en felles regnskapsstandard som kalles International Financial Reporting Standard (IFRS). Alle nye standarder som utgis av International Accounting Standards Board¹⁵⁷ (IASB) vil få benevnelsen IFRS, mens eksisterende standarder kalles International Accounting Standard (IAS). Et tema som har ført til omfattende diskusjon, både internt i EU og spesielt i det akademiske miljøet, er om IFRS kan være et mulig utgangspunkt for FKS.

Kommisjonen lanserte de første diskusjonene om IFRS som mulig plattform for FKS allerede i 2003.¹⁵⁸ IFRS er et svært omfattende og krevende regelverk, og derfor er bare børsnoterte selskaper pålagt å benytte standarden. Ikke-børsnoterte selskaper avlegger regnskap i tråd med nasjonale regnskapsstandarder. Det innebærer at 25 ulike sett med nasjonale regnskapsregler er i anvendelse i EU i tillegg til IFRS. Kommisjonen mener at FKS er for viktig til å vente på ytterligere regnskapsharmonisering.¹⁵⁹ Konklusjonen er at IAS/IFRS bare vil bli benyttet som et redskap i utformingen av FKS, med bakgrunn i felles begrepsapparat og enkelte sammenfallende definisjoner. Det blir ingen direkte sammenheng mellom IAS/IFRS og reglene for FKS.¹⁶⁰

Et åpenbart argument mot IFRS som utgangspunkt for FKS er at regnskapsregler og skatteregler er utformet med ulik målsetting. Hensikten med skatteregler er først og fremst

¹⁵⁵ (EC)1606/2002.

¹⁵⁶ IFRS-forordningen gjelder også i EØS, og dermed i Norge. Innføringen av IFRS førte til endringer i den norske skatteloven, ved at realisasjonsprinsippet ble innført som alminnelig tidfestingsregel også for regnskapspliktige, jfr. sktl. § 14-2.

¹⁵⁷ IASB er en uavhengig privatfinansiert utvikler av regnskapsstandarder. Komiteen er basert i London og har 14 medlemmer fra ni ulike land. Nærmere 100 land tillater eller krever bruk av IFRS. For mer informasjon om IASB/IFRS, se <http://www.iasb.org/Home.htm>

¹⁵⁸ "The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities". Finnes på følgende hjemmeside: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/index_en.htm

¹⁵⁹ Kommisjonen (2006), pkt. 3.2, s. 7.

¹⁶⁰ Kommisjonen (2006), pkt. 3.2, s. 7.

å sikre inntekter til staten. Regnskapsprinsipper skal sikre forsvarlig drift av selskaper, og ivareta interessene til både eiere, ansatte, kreditorer og samfunnet som helhet.

Regnskapsrapportering er viktig av informasjonssyn, og IFRS-forordningen skal sikre ensartet regnskapsrapportering over landegrensene. Innføringen av IFRS betyr at investorer kan lese regnskaper fra svenske og engelske børselskaper med samme forståelse. Reglens ulike begrunnelse gir seg utslag i avvikende løsninger på flere områder, bl.a i forhold til tidfesting.

En annen innvendig mot å la IFRS få direkte virkning på skattereglene i EU er at IFRS utarbeides av en privat stiftelse – IASB.¹⁶¹ Det antas at en rekke av medlemsstatene vil ha motforestillinger mot en form for ”privat lovgivning” på et så viktig rettsområde som skatteretten.

Et argument som utvilsomt taler for en knytning mellom IFRS og FKS er utvilsomt en potensiell kostnadsbesparelse. Sammenfallende regler kunne spart både skatteyder og skattemyndigheter for store ressurser.

Kommisjonens hovedargument mot å bygge på IFRS, er at ikke alle selskaper avlegger regnskap etter standarden. Det finnes en mulig løsning som Kommisjonen ikke synes å ha vurdert. I første omgang kan FKS begrenses til bare å omfatte børsnoterte selskaper som allerede avlegger regnskap i tråd med IFRS. Børsnoterte selskaper vil uansett utgjøre hovedandelen av alle store selskaper i EU. Dette er også selskaper med høy juridisk og merkantil kompetanse. Børsnoterte selskaper vil dermed ha gode forutsetninger for å implementere eventuelle FKS-regler i sin forretningsdrift. En mulig neste fase kan være å inkludere ikke-børsnoterte selskaper i ordningen under forutsetning at de innfører IFRS. Denne metoden vil også fremme regnskapsharmonisering ved at flere selskaper tar i bruk IFRS. Det jobbes også med å utvikle en egen forenklet IFRS for små og mellomstore

¹⁶¹ Schön (2004), s. 5.

bedrifter.¹⁶² En eventuell siste fase vil da være å inkludere SMB i reformen. Erfaringene fra HST vil være verdifulle innspill. Under forutsetning at IFRS er et fornuftig utgangspunkt for FKS, vil en reformen i flere faser føre til økt fleksibilitet og redusert provenyrisiko for medlemsstatene.

Det sentrale spørsmålet er om IFRS er en relevant utgangspunkt for FKS. Det pågår en meget interessant akademisk diskusjon om hvor langt finansregnskap etter IFRS og nasjonale skatteregler egentlig står fra hverandre. The Centre for European Policy Studies (CEPS) har utarbeidet en svært omfattende analyse av forskjeller og likheter mellom IFRS og nasjonale skatteregler.¹⁶³ Konklusjonen i denne rapporten er at det ikke finnes noen grunnleggende konflikt mellom de to regelsettene, og at IFRS tilbyr et relevant startgrunnlag for utarbeidelse av felles skatteregler for FKS.¹⁶⁴

6.3.3. Hvilke selskaper skal regnes med i gruppen?

FKS trenger definisjoner som regulerer hvilke selskaper som kvalifiserer for å være del av et konsern. Arbeidsgruppen har nedsatt nok en arbeidsgruppe (UG5), og gruppen har utarbeidet et arbeidsdokument¹⁶⁵ som gir en redegjørelse for hvilke alternativer som vurderes.

Det finnes to relevante tilnæringsmåter: en **juridisk** definisjon eller en **økonomisk** definisjon, evt. en kombinasjon av begge metodene. Den juridiske tilnæringsmåten tar utgangspunkt i lovbestemte eierskapskrav. Det kan f.eks. være et krav om 90 % eierandel i et datterselskap for å inkluderes i et konsern. Definisjonen kan omfatte både direkte og

¹⁶² Kalles for IFRS SME prosjektet, og de første utkastene forventes å komme i løpet av 2007. Se mer informasjon på følgende nettside: <http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm>

¹⁶³ Rapporten "Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU" er utarbeidet av en arbeidsgruppe under ledelse av Malcolm Gammie, og er tilgjengelig på CEPS hjemmeside: http://shop.ceps.be/BookDetail.php?item_id=1286

¹⁶⁴ Andre relevante innspill i debatten kan bl.a. finnes hos: Prof. Judith Freedman: Accounting Standards: A Panacea, The Tax Journal, 18 okt. 2004 og Prof.Dr. Wolfgang Schön: International Accounting Standards – a "Starting Point" for a common European Tax Base?", Presentation given at the Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors, Paris, 5th June 2004. Tilgjengelig på følgende internettsider:

www.competition-law.ox.ac.uk/tax/judith%20freedman_in%20my%20opinion.pdf

www.eatlp.org/uploads/Public/International_Accounting_Standards_-_a_Starting_Point.pdf

¹⁶⁵ CCTB\WP\035\doc\en

indirekte eierskap. Den økonomiske definisjonen går lenger. Også her vil det ligge et krav om eierskap til grunn, men i tillegg vil selskapenes avhengighet til hverandre bli vurdert. Økonomisk integrasjon innebærer ¹⁶⁶ felles eierskap/kontroll, felles ledelse, integrerte forretninger og en generell verdiflyt mellom de ulike enhetene. Selskap som er økonomisk integrert og/eller økonomisk avhengig av hverandre vil anses tilhøre samme konsern.¹⁶⁷ Den økonomiske definisjonen skaper en rekke praktiske problemer, og åpner for et element av subjektivt skjønn som kan bli administrativt vanskelig å håndheve. I tillegg har det historisk vært stor motstand i Europa mot denne måten å tenke på (se nærmere i pkt. 5.4.2). Den juridiske fremgangsmåten er derfor å foretrekke.

En juridisk definisjon av hvilke selskaper som tilhører et konsern åpner for en del problemstillinger. For det første må det avklares hvilke selskapstyper som omfattes. Et alternativ er å inkludere alle juridiske enheter som er pliktig til å svare selskapsskatt i medlemsstatene. For det andre må de formelle eierskapskravene settes. Utgangspunktet er at det bør kreves en høy eierandel. Det må også tas høyde for andre elementer enn formelt eierskap (hvor mange prosent av aksjene man eier). Aksjene i et selskap kan være delt i ulike klasser med ulike rettigheter (for eksempel A og B aksjer som gir ulik stemmevekt). Det er viktig at reglene motvirker manipulasjon av eierskapsstrukturer. Et krav på 100 % eierskap vil f.eks. kunne gjøre det enkelt å ekskludere et selskap fra konsernet ved å selge noen få aksjer til en tredjepart. Som for HST må det være et krav om at "alle eller ingen" av selskapene i et konsern deltar (se pkt. 5.2.5.). Hvis ikke vil muligheter for skatteplanlegging åpne seg, gjennom det som så treffende kalles "cherry-picking".¹⁶⁸

En annet interessant avgrensing er hvilket selskap som skal regnes som morselskap. Noen av medlemsstatene har regler som medfører at kun selskap som ikke eies av andre selskaper kvalifiserer for å være morselskap. En slik regel vil i så fall føre til at konsern

¹⁶⁶ Eng. Unitary business, jfr. Martens-Weiner (2006a), s. 71.

¹⁶⁷ I USA kalles dette for "unitary method" og beskatningen kalles for "unitary taxation". Systemet ble opprinnelig utviklet i California. For mer informasjon om "unitary method", se Martens-Weiner (2006a), s. 70 flg.

¹⁶⁸ CCCTB\WP\035\doc\en, pkt. 25, s. 6.

med stor aktivitet i EU, men morselskapet utenfor ekskluderes fra ordningen. Dette er i følge Kommisjonen ikke tilrådelig.¹⁶⁹

6.3.4. Hvordan skal FKS lovreguleres?

Kommisjonen har forpliktet seg til å komme med et lovforslag i løpet av 2008.

Lovgivningsformen vil være av stor betydning for reformens fremtid. Kommisjonen har så langt ikke kommet med klare føringer i forhold til valg av lovgivning. Det er utarbeidet et arbeidsdokument¹⁷⁰ som kommer med svært vage uttalelser på området. Her sier Kommisjonen at lovgivningen ”... will be Community legislation to be transposed by MS via national laws [...]”. Dette utsagnet kan tolkes dit hen at Kommisjonen tenker seg lovgivning i direktivsform. Dersom lovgivningen skal vedtas med hjemmel i EF-traktaten art. 94, krever denne bestemmelsen direktivsform.

Det er åpenbare farer ved en slik tilnæringsmåte. For det første vil nasjonal gjennomføring av direktiv ta lengre tid. Det andre problemet er at direktiv ikke innebærer en felles lovtekst, men overlater til medlemsstatene å gi nasjonale regler av en bestemt innhold. Lovgivning i direktivsform kan føre til at reglene ikke blir identiske, og et felles skattegrunnlag er dermed ikke garantert. Sikkerhetsventilen er læren om direktivers direkte virkning.¹⁷¹ Det er imidlertid også fordeler ved direktiver. I en situasjon med motvilje mot harmonisering kan direktivsformen virke som et mindre inngrep i medlemsstatenes suverenitet. Direktiver vil også utad fremstå som nasjonal rett, og der gir autoritet og legitimitet.¹⁷²

¹⁶⁹ CCCTB\WP\035\doc\en, pkt. 24, s. 6.

¹⁷⁰ CCCTB\WP\036\doc\en.

¹⁷¹ Læren om direktivers direkte virkning innebærer at et direktiv kan gi direkte virkning i nasjonal rett, selv om det ikke er gjennomført av nasjonale myndigheter. Tre vilkår må være oppfylt før læren kan komme til anvendelse: For det første må tidsfristen for gjennomføringen være utløpt. For det andre må teksten i direktivet være så klar og tydelig at den etter sin art egner seg for å fungere som en lov. Det siste vilkåret er at ikke-gjennomførte direktiver bare kan gi direkte virkning for private rettssubjekters rettigheter overfor staten.

¹⁷² EØS-rett (2004), s. 50.

Representanter for næringslivet ønsker seg en FKS-forordning.¹⁷³ Hensikten er først og fremst å sikre en ensartet bestemmelse i hele EU. Tradisjonelt har derimot lovgivning om selskapsbeskatning blitt vedtatt som direktiv (f.eks. mor-datterdirektivet og fusjonsdirektivet) med hjemmel i art. 94. Arbeidsgruppens videre utredning vil vise om det finnes juridisk hjemmel i EF-traktaten for å vedta FKS som en forordning.

6.4. Problemstillinger knyttet til fordelingen

6.4.1. Valg av fordelingsnøkkel i EU

For pilotprosjektet med skattelegging etter HST har Kommisjonen slått fast at det er tilstrekkelig å bruke en enkel, men ”økonomisk robust” formel. Det anbefales derfor at Canada-formelen benyttes, 50 % lønnskostnader og 50 % omsetning.¹⁷⁴

Når det gjelder valg av fordelingsnøkkel av FKS, har Kommisjonen lansert to mulige løsninger – formelfordeling og fordeling etter merverdi.¹⁷⁵ Det foreligger per i dag ingen grundig vurdering og konklusjon i forhold til valg av fordelingsnøkkel. Et utgangspunkt synes i alle fall å være enighet om at EU må fastsette en felles formel. Valgfrihet hos de enkelte medlemsstater vil kunne undergrave hele systemet. Arbeidsgruppen skal i henhold til planen starte sin utredning i løpet av 2006. Kommisjonens har presentert følgende målsetting:

*“Central to the establishment of a consolidated tax base **is the mechanism for sharing the tax base between Member States**. This mechanism would have to be equitable and transparent and be as administratively straightforward as possible. It would both have to satisfy sound economic principles and meet with the political approval of Member States.”*¹⁷⁶

Formelfordeling vil være utgangspunktet for den videre drøftelsen. Løsningen er allerede lansert i forbindelse med HST. I tillegg har Kommisjonen så langt hatt hovedfokus på å

¹⁷³ UNICE: Comments on document CCCTB\WP\036.

¹⁷⁴ Kommisjonen (2005a), s. 24.

¹⁷⁵ Kommisjonen (2003), s. 21.

¹⁷⁶ Kommisjonen (2003), s. 21.

analysere formelfordeling: *"The main focus of attention has been the formula apportionment approach..."*.¹⁷⁷ Det kan tolkes som om formelfordeling er den mest sannsynlige løsningen.

6.4.2. Formelfordeling og OECDs retningslinjer

OECDs retningslinjer avviser bruken av global formelfordeling: *"... OECD medlemsland... de er enige om at det teoretiske alternativ til armlengdeprinsippet som global formelbasert fordeling innebærer, bør avvises"*.¹⁷⁸ I retningslinjene kap. 3.58 flg. vurderes formelfordeling, og en rekke motforestillinger mot systemet blir presentert. En av hovedinnvendingene er at systemendring krever en internasjonal konsensus som anses nærmest umulig å oppnå. Det er derimot viktig å poengtere at denne drøftelsen i første omgang forholder seg til formelfordeling som et globalt alternativ – dvs. som et alternativ til separat skattelegging under armlengdeprinsippet mellom alle OECD-land.

Formelfordeling er aldri tidligere vært anvendt som system mellom ulike land. USA og Canada benytter bare systemet internt. FKS vil således havne i en særstilling. Dersom over halvparten av OECDs medlemsland (19 av 30) velger å benytte formelfordeling mellom seg, vil det utvilsomt påvirke OECD-samarbeidet på området for selskapsbeskatning. Prinsippet om separat skattelegging vil ikke lenger være noe universelt prinsipp mellom industrilandene. Det er derfor vanskelig å forestille seg at OECDs retningslinjer kan fortsette og eksisterer i sin nåværende form. Forholdet mellom OECD land som praktiserer formelfordeling intern og internprising eksternt må reguleres. Det er også mulig at metodene for å beregne riktige internpriser vil påvirkes av et systemskifte.

Det må til slutt understrekes at OECDs retningslinjer på ingen måte er juridisk bindende for medlemsstatene. USA og Canada praktiserer formelfordeling internt, og det er således ingenting i veien for at ikke EU kan velge å gjøre det samme. Det er derimot lite som tyder på at formelfordeling vil være noe globalt alternativ, dvs. mellom alle industriland i OECD,

¹⁷⁷ Kommisjonen (2003), s. 22.

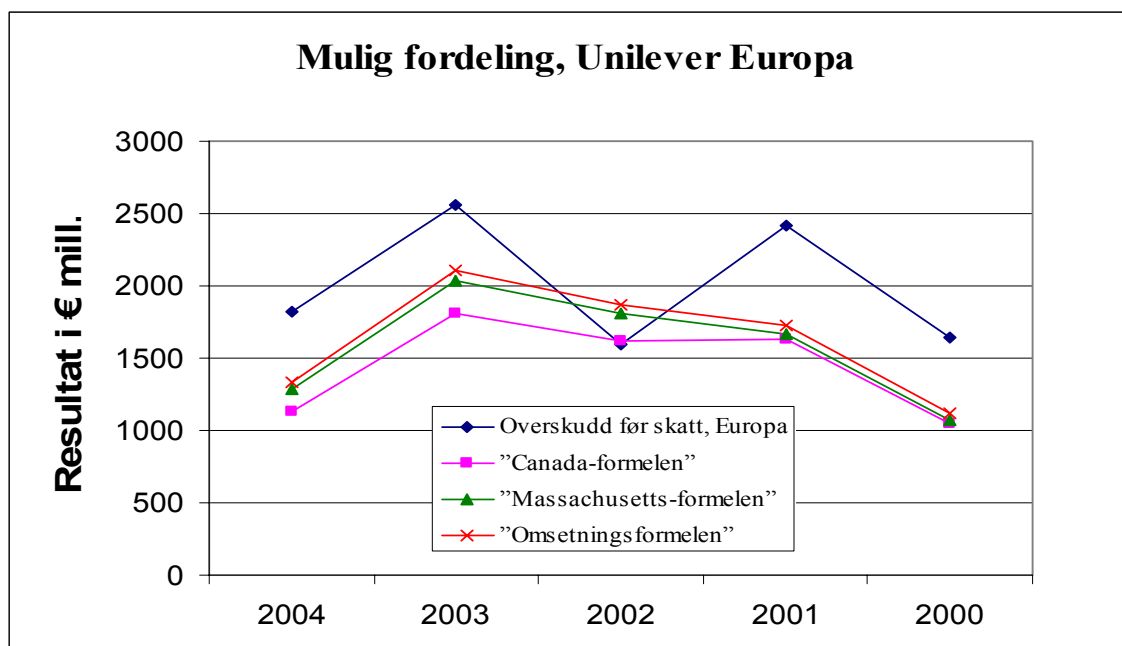
¹⁷⁸ OECD retningslinjer, pkt. 3.74, s. III-25.

i overskuelig fremtid. OECD vurderer nok situasjonen riktig når de konkluderer med at internasjonal enighet om universell formelfordeling er urealistisk.

6.4.3. Formelfordeling og nasjonale skattefundament

FKS med formelfordeling vil føre til en annen skattefordeling mellom medlemsstatene enn separat skattelegging under armlengdeprinsippet. I tillegg vil fordelingen variere, alt etter hvilke faktorer som anvendes i formelen. Martens-Weiner har forsøkt å illustrere mulig fordeling av Unilevers Europa-resultat under formelfordeling:¹⁷⁹

Figur 10: Mulig fordeling av Unilevers Europa-resultat under formelfordeling



	2004	2003	2002	2001	2000
Overskudd før skatt, EU	53,6 %	46,7 %	31,9 %	48,8 %	52,5 %
Eiendeler, andel i EU	46,6 %	45,4 %	43,6 %	34,9 %	35,7 %
Ansatte, andel i EU	23,3 %	23,5 %	24,3 %	26,8 %	27,1 %
Omsetning, andel i EU	43,1 %	42,6 %	40,5 %	39,1 %	39,9 %

¹⁷⁹ Martens-Weiner (2006a), s. 39. Jeg har omarbeidet talleksemplet i boken til grafisk fremstilling.

Som vi ser av eksemplet er andelen fordelingsfaktorer (eiendeler, ansatte og omsetning) lavere enn overskudd før skatt. Det fører til at EUs andel av skattegrunnlaget blir lavere under alle tre formler. Dette eksemplet må ikke forstås som noe mer enn en illustrasjon. For det første er tallene basert på finansregnskapet, som er noe annet enn skatteregnskapet (se drøftelse i pkt. 6.3.2), og for det andre kan innholdet i fordeling skje etter andre formler (eller etter merverdi).

Eksemplet er uansett et godt utgangspunkt for å konkludere med at innføring av FKS vil medføre en annen fordeling mellom medlemsstatene enn i dag. Innføring av formelfordeling skaper dermed et element av **usikkerhet og uforutsigbarhet** for både skatteyttere og skattemyndigheter. Medlemsstatene er naturlig nok redde for sitt nasjonale skattefundament, og mye av motviljen blant medlemsstatene kan nok forstås på dette grunnlag. På den annen side er det blitt anført at formelfordeling kan medføre en mer rettferdig fordeling enn dagens system. Dessuten vil det alltid være slik at innføring av nye regelverk, medfører et stort element av usikkerhet og ”kaos” i en oppstartsperiode. Det avgjørende bør være om forutsigbarheten blir større på lengre sikt.

6.4.4. Muligheter for skatteplanlegging under formelfordeling

Internasjonal skatteplanlegging innebærer å planlegge forretningsdriften på en slik måte at konsernet totale skattekostnad blir så lav som mulig. Det gjøres først og fremst gjennom å utnytte ulikheter i statens skatteregler. Under FKS vil det ikke lenger være mulig å påvirke skattegrunnlaget, siden det vil være en gitt størrelse for hele konsernet. Det betyr derimot ikke at muligheten for skatteplanlegging forsvinner. Så lenge skattesatsene ikke harmoniseres, er incentivet for å spare skatt fortsatt til stede (se tabell nr. 11 som illustrere forskjellen i skattesatser i EU). Multinasjonale selskaper vil derfor med stor sannsynlighet forsøke å påvirke fordelingen av skattegrunnlaget som tilfaller de enkelte medlemsstatene. Det kan gjennom formelfordeling gjøres ved å påvirke lokalisering av ulike faktorer i formelen. Ved å øke andelen av en faktor i et lavskatteland¹⁸⁰ øker man skattegrunnlaget

¹⁸⁰ Begrepet lavskatteland brukes her i relativ betydning. Om en medlemsstat anses for lavskatteland eller ikke vil avhenge av hvilket land man sammenligner med. Ref. Zimmer (2003), s. 51.

som tilfaller dette landet etter formelfordeling. Konsernets totale skattekostnad kan dermed reduseres ved å påvirke formelens ulike faktorer. I de følgende gis en nærmere presentasjon av de mest aktuelle faktorene:

Faktoren **eiendeler** inkluderer materielle eiendeler som bygninger, tomter, maskiner, lagerbeholdninger og annet utstyr. I USA har man valgt å holde immaterielle eiendeler, f.eks. software, lisenser, merkevareverdi, goodwill mm, utenfor beregningsgrunnlaget. Mobiliteten varierer mellom de ulike typene eiendeler. Eiendom er som utgangspunkt vanskelig å flytte. Det skyldes av forretningsaktiviteter av ulikt slag trenger lokaler der aktiviteten utføres. Varelager er en type eiendeler som er atskillig mer mobil. Hovedlageret kan ligge i et land med lav skatt, og så holdes lagerbeholdningen på et minimum i datter/søsterselskap i medlemsstater med høyere skattenivå. Dersom man i tillegg velger å inkludere immaterielle eiendeler i formelen øker muligheten for flytting over landegrensene betraktelig.

Faktoren **omsetning** defineres som brutto omsetning med bakgrunn i alle transaksjoner og aktiviteter som ledd i selskapets normale forretningsdrift. Både salg av varer og tjenester inkluderes. Denne faktoren er det også mulig å påvirke. En stadig økende andel elektronisk handel reduserer behovet for faste salgssteder. Amerikanske regler har forsøkt å motvirke effekten av interne transaksjoner gjennom å stedefeste omsetningen etter destinasjon og ikke etter opprinnelse. Ved salg mellom beslektede selskap i samme konsern, er det selskapet som mottar varen som skal tildeles salget i sin andel. Tilsvarende regnes omsetningen for en immateriell eiendel i den staten der eiendelen anses benyttet. Blir f.eks. rettighetsbeskyttet materiale trykket i en stat, skal omsetningen allokeres til denne staten.

Lønnsfaktoren kan utgjøre et selskaps totalt utbetalte og avsatte lønnskostnader. En nærmere avgrensning vil avgjøre om også avsatte lønnskostnader skal inkluderes. Utbetalinger til uavhengige kontraktører, konsulenter etc. vil som utgangspunkt ekskluderes, men innleid personell vil normalt medregnes. Lønn er sannsynligvis den minst mobile faktoren, men denne faktoren kan også flyttes. Det mest naturlige er at

arbeidsintensiv produksjon etableres i såkalte lavskatteland.¹⁸¹ Et annet alternativ er at selskapets ledelse plasseres og utøves fra et lavskatteland, selv om f.eks. produksjonsenheter ligger andre medlemsstater.

Et annet moment i skatteplanleggingen er å etablere selskapskonstruksjoner som er mest mulig skattegunstig. Det kan f.eks. bety og selge seg ned under den lovbestemte eierskapsgrensen for å holde selskaper utenfor konsernet, og dermed utenfor felles skattegrunnlag.

6.4.5. Muligheter for skattekonkurranse under formelfordeling

Ofte vil det være en interessekonflikt mellom medlemsstatene i den forstand at skattesystemet benyttes som et politisk virkemiddel for å trekke kapital til landet.¹⁸²

Når man skal sammenligne det effektive skattenivået i dagens EU, er det en komplisert prosess. Det skyldes 25 ulike sett med skatteregler, der utformingen av reglene er vel så viktig som selve skattesatsen. Avskrivningsregler og fradragmuligheter for renter er noen elementer som påvirker skattegrunnlaget. Under et FKS-regime vil skattegrunnlaget beregnes etter felles EU-regler, og medlemsstatene har således mistet et viktig politisk verktøy. For en del medlemsstater kan dette bli en bitter pille å svelge. Kommissær Charlie McCreevy¹⁸³ har uttrykt sitt syn i saken:

*” Tax harmonization is not on the agenda, nor will it be. National vetoes will be retained and competition between Member States for attracting inward investment – some of it tax based - will continue. Tax competition is a healthy spur to governments across Europe to manage their public finances carefully and to build and sustain a tax regime that encourages enterprise, creates jobs, boosts living standards, and restores growth.”*¹⁸⁴

¹⁸¹ Ofte vil disse landene også kunne lavkostnadsland. I de siste ti årene har mange store industrikonsern etablert i vesteuropeiske land, etablert datterselskap i det gamle Øst-Europa. Såkalt utflytting av bedrifter vil ofte skje for å redusere det generelle kostnadsnivået og ikke nødvendigvis av hensyn til skattebesparelser. Innføring av formelfordeling kan imidlertid være en nytt incentiv for relokalisering.

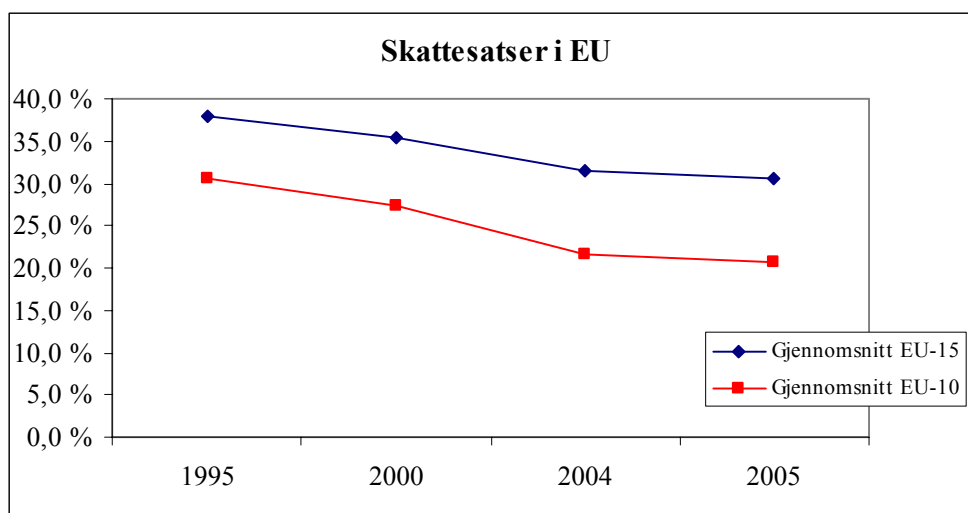
¹⁸² Skattekonkurranse mellom land kan ha negative konsekvenser, og både OECD og EU ønsker å bekjempe det som kalles skadelig skattekonkurranse (eng. harmful tax competition). Se nærmere beskrivelse i pkt. 4.1.

¹⁸³ Kommissær Charlie McCreevy er ikke overraskende fra Irland, et land som har brukt skattesystemet som et aktivt politisk virkemiddel de siste 10 årene. I 1995 hadde Irland en skattesats på 40 %, som i dag er redusert til 12,5 %. Irland har også gått fra å være et av Europas fattigste land, til sterk økonomisk vekst.

¹⁸⁴ Utsagnet kom i en tale 10. nov 2005:

FKS kan bety økt press på den faktoren som medlemsstatene fortsatt har selvstendig kontroll over – skattesatsen. Variasjonene i dagens EU (2005) er nesten tretti prosentpoeng mellom høyeste og laveste skattesats.¹⁸⁵ I den ene enden av skalaen er Kypros og Irland, men henholdsvis 10 % og 12,5 %. Tyskland og Italia har på sin side de høyeste skattesatsene i EU med 38,3 % og 37,3 %. Som grafen i figur 11 viser, har det vært en markant nedgang i skattesatsene både hos gamle (EU-15¹⁸⁶) og nye (EU-10¹⁸⁷) medlemsstater de siste ti årene.

Figur 11: Graf over skattesatser i EU



Det er også på det rene at dagens EU preges av et større mangfold enn tidligere. En rekke gamle østblokkland er opptatt som medlemmer. Dette er ”nye” nasjoner på Europa-kartet, som har brukt de siste ca. 15 årene på å løsrive seg fra kommunistisk og sovjetrussisk tradisjon. En interessant forskjell mellom EU-15 og EU-15 er nesten 10 % prosentpoengs gjennomsnittlig forskjell i skattesatsen. De nye EU-landene har brukt skattesystemet aktivt som et politisk virkemiddel for å tiltrekke seg utenlands kapital. Det kan derfor spekuleres i

http://ec.europa.eu/commission_barroso/mccreevy/allspeeches_en.htm

¹⁸⁵ Kilde skattesatser: Martens-Weiner (2006a), s. 19.

¹⁸⁶ Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Italia, Luxembourg, Nederland, Portugal, Spania, Storbritania, Sverige, Tyskland, Østerrike.

¹⁸⁷ Estland, Kypros, Latvia, Litauen, Malta, Polen, Slovakia, Slovenia, Tsjekkia, Ungarn.

om ikke en reduksjon i avstanden mellom EU-15 og EU-10 vil tvinge seg frem de neste årene, uavhengig av en introduksjon av FKS eller ikke.

7. AVSLUTNING

7.1. Reformens videre fremtid

7.1.1. Kompromissenes pris

Kommisjonens store utfordring ligger i å lage et system som har mulighet til å oppnå bred støtte blant medlemsstatene. For å komme dit må det inngås noen kompromiss på veien. Det betyr at den endelige løsningen kan komme til å avvike fra Kommisjonens opprinnelige forslag på vesentlige punkter.

Utformingen av HST er den delen av reformforslaget som er kommet lengst. Kommisjonens innstilling bærer tydelig preg av kompromisser for å gjøre ordningen mer akseptabel for medlemsstatene. For det første er det lagt inn begrensinger i hvilke selskap som får delta i ordningen. Et av hovedargumentene bak HST er å sikre SMB bedre rammebetingelser for å stimulere økt etablering over landegrensene. Det er ikke gitt av alle SMB verken har ressurser eller ønske om utenlandsk etablering. I utgangspunktet skulle man tro at det er mer sannsynlig at mellomstore selskaper (enn små) vurderer å etablere seg i andre land. Mellomstore bedrifter vil også ofte ha interne ressurser som gjør en utenlandsetablering praktisk mulig. Det stiller Kommisjonens beslutning om mulig eksklusivering av mellomstore bedrifter i et underlig lys. En annen praktisk viktig begrensing er prinsippet om frivillighet. HST antas å ha størst betydning i grenseområder. Det er naturlig at bedrifter som ønsker en utenlandsetablering først vurderer nærområdene. Da er det en forutsetning at nærliggende land begge velger å delta.

FKS er ennå på et tidlig stadium i lovprosessen. Før et evt. lovforslag ligger på bordet er det umulig å vurdere hvilke kompromiss som Kommisjonen har vært nødt til å inngå. Det er svært viktig at Kommisjonen holder fokus på grunnleggende målsettinger. For mange begrensinger kan føre til at hele reformen uthules. Det hjelper det lite om Kommisjonen lykkes i å omvende harmoniseringskritiske medlemsstater, dersom de nye reglene utformes på en slik måte at grunnleggende målsettinger ikke lenger oppnås.

7.1.2. Kan 25 EU-land enes om en felles løsning?

I Kommisjonens papirer er 1.12007 lansert som en mulig startdato for pilotprosjektet. Det er på det rene at den datoen er totalt urealistisk. Forhandlinger mellom interesserte land er ikke påstartet, og mye arbeid rundt en del tekniske detaljer gjenstår. Kommisjonen lanserte sin siste offentlige uttalelse om HST på en pressemelding 10. januar 2006. Siden den gang er det kommet lite informasjon om ordningen, og tidspunkt for en eventuell oppstart er dermed usikkert.

Kommisjonen har forpliktet seg til å komme med et lovforslag om FKS i løpet av 2008. Forslaget vil etter dagens regler kreve enstemmighet for å bli vedtatt, jfr. Romatraktaten, art. 94 (se nærmere drøftelse i pkt. 1.2). Et naturlig spørsmål er om et lovforslag fra Kommisjonen har noen reell sjanse til å bli vedtatt, og hva som skjer videre dersom det ikke er mulig å oppnå enstemmighet.

FKS innebærer skatteharmonisering, og det er et konsept som vekker sterke motforestillinger hos mange medlemsstater. Historisk har alle forsøk på skatteharmonisering blitt nedstemt, dvs. det har ikke vært mulig å oppnå enstemmighet. Fra 1.1.2007 har EU 27 medlemmer, og statistisk er mulighetene for enstemmighet betraktelig redusert med EUs store utvidelse de siste ti årene. Et annet spørsmål er om gamle og nye medlemsstater har mulighet til å enes om felles skatteregler, når selv ikke de gamle medlemsstatene har oppnådd intern enighet tidligere. Alle medlemsstatene deltar i arbeidsgruppen, men det er ingen hemmelighet at mange av medlemsstatene er svært skeptiske til FKS.

Holdningene blant medlemsstatene kan deles opp i tre hovedkategorier, de som er for, de som uttrykker klar motstand og de som avventer situasjonen. I følge Financial Times¹⁸⁸ er

¹⁸⁸ Artikkel 5. april 2006. Finnes også på internett:

http://www.ft.com/cms/s/1eca0c9c-c4be-11da-b7c1-0000779e2340_dwp_uuid=d4f2ab60-c98e-11d7-81c6-0820abe49a01.html

det 12 land som støtter forslaget, mens ytterligere 8 land er positive. De medlemsstater som så langt har uttrykt klar motstand er Storbritannia, Irland, Slovakia, Latvia og Litauen.

Dersom det ikke skulle lykkes Kommisjonen å oppnå enstemmighet i Rådet, er ”reinforced cooperation”¹⁸⁹, lansert som et alternativ. FKS vil da bare bli introdusert i de land som støtter forslaget, og medlemsstater kan på frivillig basis velge å tiltre ordningen på et senere tidspunkt.

Utad virker det som en samlet Kommisjon står bak reformforslaget, men kommissær László Kovács kjemper ikke bare mot negative medlemsstater. Det bedrer neppe moralen at kommissær McCreevy går åpent ut og kritiserer forslaget. Offisielt er Kommisjonen optimistisk og oppfordrer medlemsstatene til å være fordomsfri frem til et evt. lovforslag legges frem.¹⁹⁰ I realiteten kan det imidlertid virke som om en del medlemsstater allerede har bestemt seg, og stiller seg bak kommissær McCreevy utsagn: ”Tax Harmonisation – No thanks”. Et enstemmig ja til FKS, vil i lys av dagens opinionsklima, utvilsomt gi høye odds i et veddemål.

7.2. Oppsummering

I 1992 konkluderte Ruding-komiteen med at fremtidig skatteharmonisering var nødvendig: *”...the Committee believes that the adoption by all Member States of a common system of corporation tax is a desirable long-term objective.”*¹⁹¹ I dag nesten femten år senere begynner konkrete forslag om skatteharmonisering å ta form. Kommisjonen har lansert et forslag som innebærer utvikling av et felles sett med regler for konsernbeskatning i EU. Etter å ha fulgt prinsippet om subsidiaritet gjennom mange år, har Kommisjonen nå erkjent at mer radikale endringer må til. Kommisjonen har riktignok forsøkt å tone ned harmoniseringselementet ved å fokusere på at medlemsstatene fortsatt beholder kontrollen

¹⁸⁹ ”Reinforced cooperation” ble vedtatt i Amsterdamtraktaten (1997), og åpner for at en gruppe av medlemsstat kan inngå et utvidet samarbeid på egen hånd. Hensikten er at integrasjonsprosessen i EU ikke skal stoppes av noen ”trege” land, som oppnår vetorett gjennom enstemmighetsregelen.

¹⁹⁰ Tale holdt til Houses of Parliament av Kommissær László Kovács 28.09.2006.

¹⁹¹ Ruding-rapporten, pkt. 3 c), s. 11.

over skattesatsen. *"The level of taxation in this area is, however, a matter for Member States to decide, in accordance with the principle of subsidiarity"*.¹⁹² Denne uttalelse kan ikke kamuflere reformens virkelige innhold. Medlemsstatene vil miste innflytelse på bekostning av fellesskapet.

Innføringen av nye skatteregler gir en unik mulighet til å starte på nytt. Utilstrekkeligheter ved dagens system kan rettes opp. Dette reiser imidlertid også et dilemma. Jo nærmere perfekte regler man kommer, jo større endringer kreves. For radikale endringer vil igjen skape stor motstand blant medlemsstatene. Reglene under utforming må både møte grunnleggende målsettinger om enkelhet og rettferdighet, samtidig som de må ha en reell sjanse til å bli vedtatt av medlemsstatene. Konklusjonen må være at det perfekte skattesystem er en Utopia. Kommisjonens store utfordring ligger i å komme så nær som mulig.

De siste tyve årene har ført EU inn i en ny økonomisk virkelighet. Antallet medlemsstater er økt fra 15 til snart 27. EU har opplevd en rekke internasjonale sammenslåinger, andelen elektronisk handel har eksplodert, og mange tidligere hindringer i det indre marked er fjernet bl.a gjennom innføringen av en felles penge- og valutapolitikk. Manglende samordning av selskapsbeskatning blir en svært synlig barriere mot internasjonal etablering i et stadig mer integrert Europa. Det vil være store fordeler og potensielle kostnadsbesparelser ved å innføre enklere regler. Problemet er dessverre at en del medlemsstater frykter at enkelhet samtidig fører til reduserte skatteinntekter.

EU-parlamentet, sammen med store deler av næringslivet, støtter Kommisjonens reformforslag. En rekke medlemsstater er også positive. Svarte skyer truer imidlertid reformens fremtid. Flere medlemsstater har sterke motforestillinger mot skatteharmonisering. Etter dagens regler kan nei fra kun en medlemsstat true reformens fremtid. Det skyldes at alle stater i praksis har vetorett gjennom reglene om enstemmighet.

¹⁹² Kommisjonen (2001a), s. 9.

Det ville være urimelig om noen få land fikk stoppe videre utvikling av en god ide, som et flertall faktisk synes å støtte. Kommisjonen legger åpenbart stor prestisje i arbeidet med å reformere selskapsbeskatningen i EU. Det er derfor tvilsomt om ”nei” fra et eller flere medlemsstater vil stoppe harmoniseringsprosessen. Resultatet kan bli at toget fortsetter under navnet ”reinforced cooperation”, men at noen medlemsstater står igjen på perrongen.

Avslutningsvis kan det være på sin plass å gjenta spørsmålet som ble stilt i innledningen: Vil forslaget til skattereform gjøre det enklere å være skatteyder i EU? Nye regler vil utvilsomt rette opp i mange av skjevhetene ved dagens system. Internprisingsproblematikk vil forsvinne og mulighetene for resultatutjevning vil bli betraktelig bedret. Når det gjelder kostnader ved lovtilpasning er det gode sjanser for en reduksjon, men utformingen av nye regler vil selvfølgelig påvirke utfallet. Faren ved reformen ligger i at nye skatteproblemer vil oppstå. Det kan fort bli næringslivet som må betale regningen for politiske kompromiss. Svaret på spørsmålet er derfor sannsynligvis et TJA.

Alle med interesse for internasjonale skattespørsmål kan se frem til det videre arbeidet med skattereformen i EU. Kommisjonen har tatt et modig og spennende initiativ. De neste årene vil forhåpentligvis føre frem til et lovforslag. Deretter blir det avgjørende spørsmålet om medlemsstatene lar seg overbevise.

8. LITTERATURLISTE

Bøker*

Bjerke, Joachim M: Internprissetting, Oslo 1997, [Bjerke (1997)]

Dajani, Omar, Thor Leegaard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre, EØS-avtalen og norsk skatterett, Oslo 2003

Gammie, Malcolm (red), Achieving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU, CEPS, Brussel 2005

Liland, Anders og Espen Nordbø (red), Internasjonal skattekåndbok, Oslo 2002

Lodin, Sven Olof og Malcolm Gammie, Home State Taxation, IBDF, Amsterdam 2001

Weiner, Joann-Martens, Company Tax Reform in the European Union, Springer 2006
[Martens-Weiner (2006a)]

Weiner, Joann-Martens: Formulary Apportionment and Group Taxation In the European Union: Insights from the United States and Canada, European Commission Working Paper no 8/2005 [Martens-Weiner (2005)]

Sejersted, Frederik, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyrn og Olav Kolstad, EØS-rett 2. utg. Oslo, 2004 [EØS-rett (2004)]

Zimmer, Fredrik, Internasjonal inntektsskatterett, 3. utg. Oslo 2003, [Zimmer 2003]

Zimmer, Frederik, Lårebok i skatterett, 5. utg. Oslo 2005, [Zimmer 2005]

Zimmer, Fredrik (red), Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltagere, 4. utg. Oslo 2006, [Zimmer (2006)]

* Tittel i klamme er forkortelsen som brukes i avhandlingens noter.

Artikler

Andersson, Krister, A Common Consolidated Corporate Tax Base in Europe – A Way of Reducing Tax Uncertainty, hentet fra internet:

http://www.snee.org/publikationer_show.asp?id=304

Financial Times, EU Members warned on corporate tax plan delays, 5 april 2006

Freedman, Judith, Accounting Standards: A Panacea, *The Tax Journal*, 18 okt. 2004

PriceWaterhouseCoopers: Newsalert, EU Direct Tax Group NA 2006 – 023, 14 sept. 2004

Weiner, Joann-Martens, A new way about thinking about Company Tax Reform in the European Union, *Institute of European Studies*, 7 feb. 2006,

[Martens-Weiner (2006b)]

Schön, Wolfgang, International Accounting Standards – a “Starting Point” for a common European Tax Base?, Presentation given at the Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors, Paris, 5th June 2004. Publisert i *European Taxation*, 2004, s. 426-440 [Schön (2004)]

Offentlige dokumenter (EU-kilder)

CCCTB-WG: General Tax Principles, CCCTB\001Rev1\doc\en

-----: Assets and Tax Depreciation, CCCTB\004\doc\en

-----: Intangible assets and tax depreciation, CCCTB\005\doc\en

-----: Concept of the “tax balance sheet”, CCCTB\006\doc\en

-----: Taxable income, CCCTB\017\doc\en

-----: International aspects in the CCCTB, CCCTB\019\doc\en

-----: Progress to date and future plans for the CCCTB, CCCTB\020\doc\en

-----: The territorial scope of the CCCTB, CCCTB\026\doc\en

-----: Issues related to group taxation, CCCTB\035\doc\en

-----: Points for discussion on “Administrative and Legal Framework”,
CCCTB\036\doc\en

-----: Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/005

- : Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/009
- : Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/013
- : Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/018
- : Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/025
- : Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/031
- : Summary record of the meeting of CCCTB WG, CCCTB/WP/037

Dokumenter fra CCCTB-WG kan finnes på følgende internettside:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#practical

Kommisjonen: Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next step towards a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM (2006) 157 Final, [Kommisjonen 2006]

-----: Home State Taxation pilot project for SMEs – frequently asked questions, MEMO/06/4

-----: Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme [...], COM (2005) 702 Final, [Kommisjonen (2005a)]

-----: Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home State Taxation pilot scheme [...] Impact Assessment, SEC (2005) 1785 [Kommisjonen (2005b)]

-----: Implementing the Community Lisbon Programme – Modern SME Policy for growth and employment, COM (2005) 551 Final

-----: Code of Conduct on transfer pricing documentation in the EU – Frequently asked questions, MEMO/05/414

-----: Report on the re-entry into force of the arbitration convention, JTPF/019/REV5/2004/EN

- : Home State Taxation for Small and medium-sized enterprises,
Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September
2004, 7. juli 2004.
- : European Tax Survey, SEC (2004) 1128
- : An Internal Market without company tax obstacles - achievements,
ongoing initiatives and remaining challenges, COM (2003) 726 Final
[Kommisjonen (2003)]
- : Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing
companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide
activities, COM (2001) 582 Final, [Kommisjonen (2001a)]
- : Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681
[Kommisjonen (2001b)]
- : Tax Policy in the European Union- Priorities for the years ahead, COM
(2001) 260, [Kommisjonen (2001c)]
- : Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation
Brussel 1992, [Ruding-rapporten]
- : Guidelines on company taxation, SEC (90) 601 Final [Kommisjonen (1990)]

Dokumenter fra Kommisjonen kan finnes på følgende internettside:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/key_documents/index_en.htm

- Taler: *McCreevy, Charlie* Tax Harmonisation – No Thanks, European Business
Initiative on Taxation, Brussel 10. november 2005
- Taler: *Kovács, László*, The European Commission's project for Common
Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) Keynote addressed at a dinner
in the UK Houses of Parliament, London 28. september 2006
- Rådet: Code of Conduct on transfer pricing documentation, 10509/1/06
- Rådet: Presidency Conclusions, Lisbon European Council 23 and 24 March 2000,
DOC/00/8

Dokumenter fra internasjonale organisasjoner

UNICE: Comments on document CCCTB\WP\001

UNICE: Comments on document CCCTB\WP\026

UNICE: Comments on document CCCTB\WP\036

UEAPME: Press Release, Brussel, 11. juni 2004

UEAPME: Statement, Brussel, 10. september 2004

OECD: OECDs Mønsteravtale av 2005 (Model Convention with respect to taxes on income and on capital)

OECD: OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter i norsk oversettelse (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)

9. LISTE OVER FIGURER

Figur 1:	Eksempel på internprising
Figur 2:	Illustrasjon av kreditmetoden
Figur 3:	Ulike selskapsstrukturer
Figur 4:	Oversikt over ulike nasjonale modeller for konsernbeskattning i EU
Figur 5:	Selskapsstruktur under HST
Figur 6:	EUs definisjon av SMB
Figur 7:	Eksempel som viser konsolidering mellom to selskaper
Figur 8:	Oversikt over ulike formler
Figur 9:	Beregning av merverdi etter substraksjons- og addisjonsmetoden
Figur 10:	Mulig fordeling av Unilevers Europa-resultat etter formelfordeling
Figur 11:	Graf over skattesatser i EU

10. FORKORTELSER

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CCCTB WG	Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group
FKS	Felles konsolidert skattegrunnlag
HST	Home State Taxation
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
MTC	Multistate Tax Commission
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SME	Small and medium enterprises
UDITPA	Uniform Division of Income Tax Purposes Act
UEAPME	European Association of Craft Small and Medium-sized Enterprises
UNICE	Union des Industries de la Communauté européenne